

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Optimalizace správy zásob v akciové společnosti

Optimalization of Inventory Management in the Joint-stock Company

Student: Bc. Petra Gajdoš

Vedoucí diplomové práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2015

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Petra Gajdoš**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Optimalizace správy zásob v akciové společnosti**
Optimization of Inventory Management in the Joint-stock Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teorie zásob
 3. Správa zásob v akciové společnosti
 4. Optimalizace zásob v akciové společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou I*. Praha: Linde, 2013. 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Svaz účetních, 2009. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014
Datum odevzdání: 25.04.2015



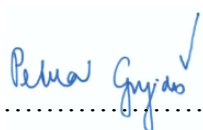
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a uvedla jsem veškeré použité podklady a literaturu. Příložené přílohy č. 2 a 3 mi byly poskytnuty firmou Bonar a.s.

V Ostravě 13. 4. 2015


.....

podpis studenta

OBSAH

1 ÚVOD.....	6
2 TEORIE ZÁSOb.....	8
2.1 Definice zásob	8
2.2 Způsoby účtování zásob	9
2.2.1 Účtování zásob – způsob A	10
2.2.2 Účtování zásob – způsob B	11
2.3 Oceňování zásob.....	13
2.3.1 Ocenění vlastními náklady	14
2.3.2 Ocenění pro nakoupené zásoby	15
2.4 Pořízení zásob nákupem	16
2.4.1 Pořízení zásob nákupem	16
2.4.2 Rozvrhování oceňovacích odchylek.....	18
2.4.3 DPH	20
2.4.4 Účtování zásob přímo do spotřeby	21
2.4.5 Slevy na nakoupené zásoby.....	22
2.5 Účtování zásob vlastní výroby	24
2. 6 Vyskladnění zásob.....	26
2.6.1 Vyskladnění do spotřeby	26
2.6.2 Přeskladnění	27
2.6.3 Škody na zásobách	27
2.7 Inventarizace zásob a opravné položky	28
2.8 IAS 2 – Zásoby.....	29
3 SPRÁVA ZÁSOb V AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI	31
3.1 Charakteristika vybrané obchodní společnosti	31

3.2 Zásady pro vedení účetnictví akciové společnosti	32
3.2.1 Obecné zásady vedení účetnictví v akciové společnosti	32
3.2.2 Účetní zásady v oblasti majetku – zásob u akciové společnosti	35
3.3 Organizační směrnice – Skladování v akciové společnosti.....	36
3.3.1 Skladové hospodářství v akciové společnosti	36
3.3.2 Ukládání zásob do skladu v akciové společnosti	37
3.3.3 Výdej zásob ze skladu v akciové společnosti.....	38
3.3.4 Podmínky skladování	40
3.3.5 Dokumenty	40
3.4 Nedostatky vnitropodnikové a organizační směrnice.....	41
3.4.1 Nedostatky vnitropodnikové směrnice 01/09 - Zásady pro účetnictví.....	41
3.4.2 Nedostatky organizační směrnice S-8.0 - Skladování	42
3.5 Účtování a skladování ve společnosti Bonar a.s. v praxi	43
3.5.1 Účtování zásob v praxi	43
3.5.2 Skladování a vyskladňování zásob v praxi.....	43
4 OPTIMALIZACE ZÁSOb V AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI.....	44
4.1 Účetní optimalizace zásob	44
4.1.1 Úprava vnitropodnikové směrnice	44
4.1.2 Úprava zásob ve vnitropodnikové směrnici	45
4.1.3 Dvouokruhová účetní soustava.....	48
4.2 Organizační optimalizace zásob	49
4.2.1 Úprava organizační směrnice	49
4.3 Inventarizace zásob v akciové společnosti	56
4.4 Doporučení k optimalizaci zásob v akciové společnosti	58
5 ZÁVĚR.....	60
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	61

SEZNAM ZKRATEK	63
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	
PŘÍLOHY	

1 ÚVOD

Problematika zásob a jejich účtování je velmi rozsáhlým tématem. Je řešena mnohými předpisy – zákonem, vyhláškou či standardem, orientace však bývá nesnadná, zvláště pro větší podniky s velkým množstvím skladovaných zásob.

Cílem této práce je představení problematiky jako celku, rozvedení důležitých podrobností teoreticky s praktickou ukázkou, která vyústí v účetní a organizační úpravy směrnic upravující problematiku zásob. Jedním ze stěžejních bodů práce je zaměření se na způsoby účtování, oceňování, možnosti inventarizace či účtování s pomocí mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Další část je věnována optimalizaci zásob v akciové společnosti střední velikosti. Rozebereme aktuální způsoby ošetření účtování a uchovávání zásob v prostorách společnosti a provedeme návrh na nápravná opatření, která by zpřehlednila a usnadnila tento proces.

Prvním tématem, které je prací rozebíráno, je teorie zásob. Všechna praxe vychází právě z ní, proto je třeba si řádně představit aktuální možnosti, které jsou dané českými a mezinárodními předpisy. Jsou vymezeny pojmy a předpisy, které se problematikou zabývají, ukázány varianty účtování zásob a jejich oceňování – ocenění vlastními náklady, metoda skutečného ocenění, metoda FIFO, metoda váženého aritmetického průměru a metoda pevných cen. Dalším důležitým tématem je pořízení zásob a jeho účtování, na které je navázáno způsoby a teorií vyskladňování zásob. Následujícím celkem je přecenění zásob na skladě, doplněný o informace o inventarizaci a opravných položkách. Jak bylo uvedeno, účtování zásob se může řídit i mezinárodními účetními předpisy, proto je představen mezinárodní standard účetního výkaznictví IAS 2 - Zásoby, který ukazuje požadavky evidování zásob z pohledu účetní uzávěrky a závěrky sestavované dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Ve druhé části představujeme akciovou společnost střední velikosti – Bonar a.s. a její aktuální přístup k účtování a vedení evidence zásob. Rozebereme si způsoby účtování, oceňování zásob, možnosti vedení skladové evidence a dalších důležitých faktů k důkladnému pochopení principů a mechanismu, které jsou v akciové společnosti nastaveny. Všechny tyto informace jsou popsány ve vnitropodnikových a organizačních směrnících. Tyto směrnice jsou z hlediska takto velké organizace nedostatečné a je potřeba úprav.

Třetí celek plynule navazuje na předchozí část a jeho předmětem je optimalizace správy zásob ve výše uvedené společnosti. Jsou hledány nedostatky a možnosti ke zlepšení účtování

a evidence zásob tak, aby došlo k lepší přehlednosti. Úpravu potřebuje samotný systém vydávání směrnic, je třeba upravit systém tak, aby byl přehledný pro zaměstnance a aby nedocházelo k omylům a nesrovnalostem. Náprava je potřeba i v praktické rovině. Je nutné zimplementovat nový systém skladování a manipulace se zásobami, jehož dodržování bude důsledně vyžadováno u řadových i vedoucích zaměstnanců.

V závěru práce bude provedeno zhodnocení, zda se tyto cíle podařilo splnit.

2 TEORIE ZÁSOB

2.1 Definice zásob

Problematika účtování zásob je upravena zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení dříve uvedeného zákona. Základní postupy a principy účtování o zásobách jsou však uvedeny v Českém účetním standardu pro podnikatele č. **015 Zásoby**.

Dle ČÚS č. 015 jsou zásobami (rozvahová položka C.I.) následující složky:

- C.I.1 Materiál,
- C.I.2 Nedokončená výroba a polotovary,
- C.I.3 Výrobky,
- C.I.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
- C.I.5 Zboží,
- C.I.6 Poskytnuté zálohy na zásoby.

Tyto položky jsou platné za předpokladu, že jsou vykazovány dle § 3 a 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. V této vyhlášce jsou také specifikovány obsahy jednotlivých rozvahových položek, které udává Český účetní standard pro podnikatele č. 015.

C.I. 1 Materiál:

- suroviny jako základní materiál tvořící plnou či částečnou podstatu výrobního procesu,
- pomocné látky netvořící podstatu výrobního procesu,
- látky, které jsou důležité pro zajištění výrobního procesu,
- náhradní díly,
- obaly a obalové materiály,
- další movité věci, které mají dobu použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na ocenění,
- samostatné movité věci považované za drobný hmotný majetek, o kterém je účtováno jako o zásobách,
- pokusná zvířata.

C.I.2 Nedokončená výroba a polotovary:

- produkty, které nejsou již materiálem, prošly několika výrobními stupni, nejsou však dokončeným výrobkem,
- odděleně evidované produkty – polotovary, které neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny v hotové výrobky v dalším výrobním procesu.

C.I.3 Výrobky:

- výrobky vlastní výroby, které jsou určeny k prodeji nebo spotřebě.

C.I.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny:

- zvířata a jejich skupiny, včetně jatečných zvířat, které nejsou vykazovány v položkách Dospělá zvířata a jejich skupiny, Materiál nebo zboží.

C.I.5 Zboží:

- movité věci, včetně zvířat, které jsou určeny k prodeji,
- vlastní aktivované výrobky, které jsou předány do vlastních prodejen,
- zvířata vlastního chovu, která byla aktivována a jsou určena k prodeji, mimo jatečných zvířat,
- nemovitosti, které vlastní účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, koupené za účelem prodeje bez použití a pronájmu ve prospěch účetní jednotky.

C.I.6 Poskytnuté zálohy na zásoby:

- krátkodobé a dlouhodobé zálohy, které jsou poskytnuté na pořízení zásob.

2.2 Způsoby účtování zásob

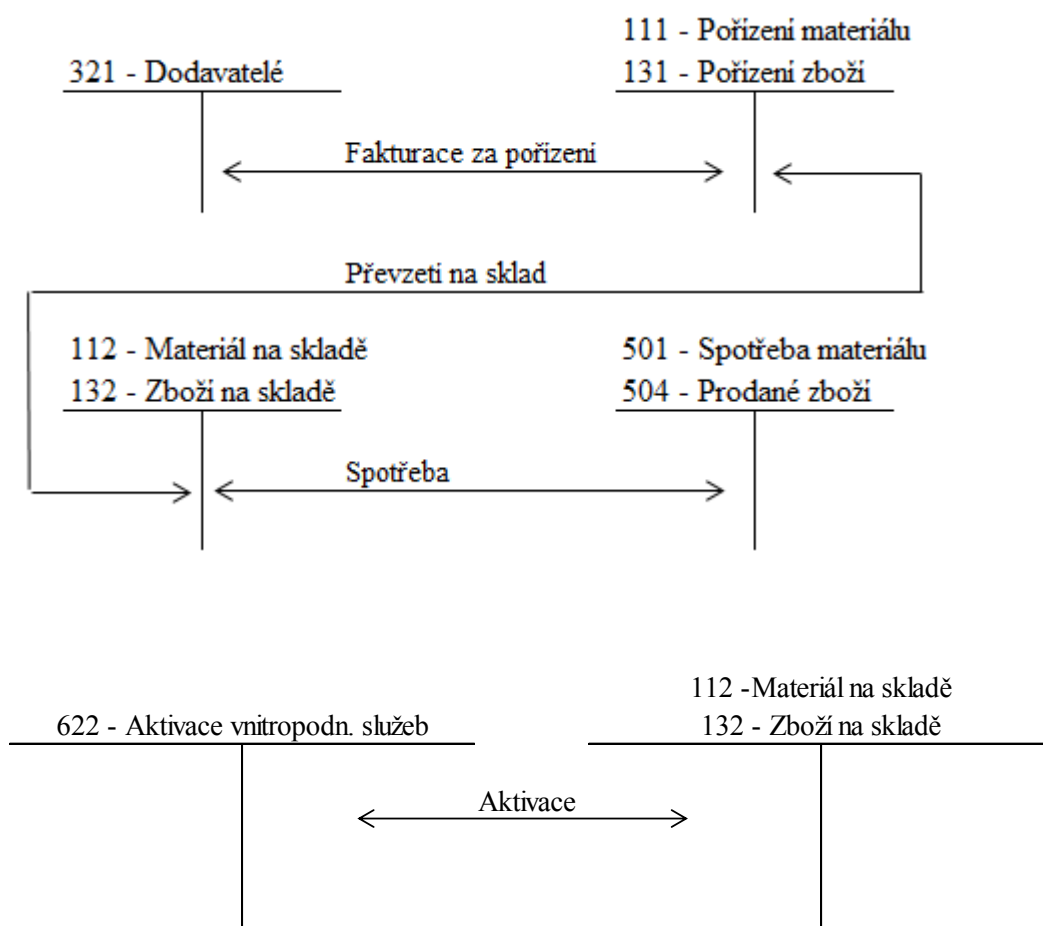
Dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 015 jsou dvě možnosti jak zásoby účtovat:

- **způsob A** – průběžné účtování,
- **způsob B** – periodické účtování.

2.2.1 Účtování zásob – způsob A

Způsob A je dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 015 průběžnou variantou účtování zásob účetní jednotky. Během účetního období se části pořizovací ceny zásoby získané nákupem a aktivace materiálu, služeb a zboží zaúčtují na vrub účtu pořizení účtové skupiny 11 – *Materiál* nebo 13 – *Zboží* souvztažně ve prospěch vhodného účtu účtových tříd 2 nebo 3. Vnitropodnikové služby související s přepravou zásob se aktivují. Aktivace materiálu, služeb nebo zboží se účtují na vrub příslušných účtů souvztažně ve prospěch účtů účtové skupiny 62 – *Aktivace*. Dále zaúčtujeme převzetí materiálu či zboží na sklad a to na vrub účtu ke sledování materiálu či zboží na skladě účtových skupin 11 – *Materiál* nebo 13 – *Zboží*. Spotřebovaný materiál a prodej materiálu účtujeme na vrub účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*, viz schéma 2.1.

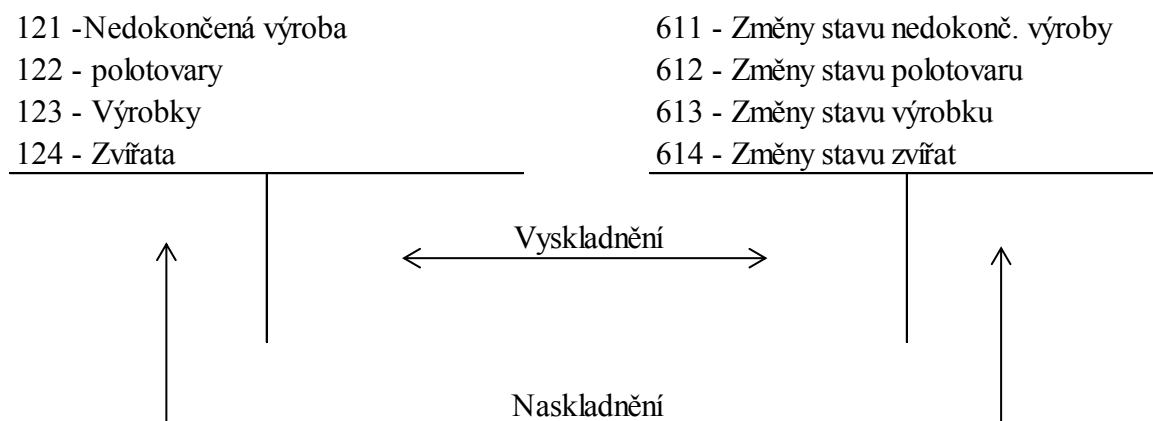
Schéma 2.1 – Způsob A – faktura, aktivace



Postup účtování zásob vlastní výroby způsobem A Český účetní standard pro podnikatele č. 015 také specifikuje. Zásoby vlastní výroby se v průběhu účetního období

zaúčtují jako přírůstky oceněné vlastními náklady na vrub účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby* souvztažně ve prospěch účtů účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob*. Vyskladnění zásob se účtuje na vrub účtů účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob* a ve prospěch účtů účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby*, viz schéma 2.2.

Schéma 2.2 – Způsob A – účtování zásob vlastní výroby

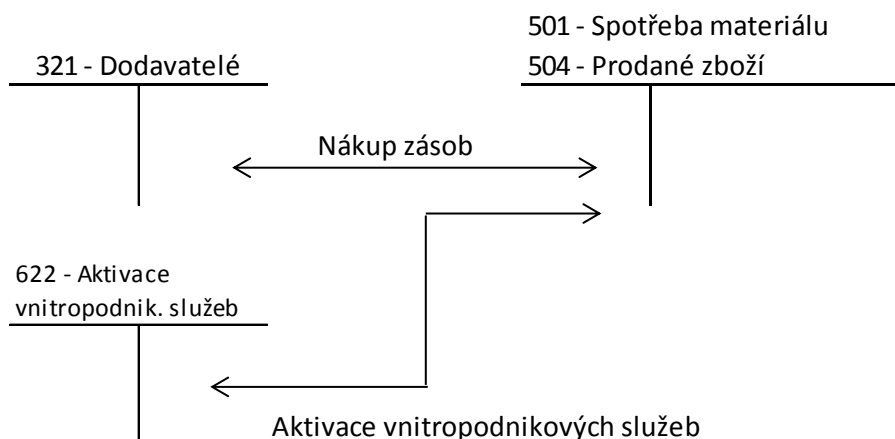


Louša (2012) tvrdí, že při účtování zásob způsobem A je potřeba, aby byly prováděny souběžné zápisy ve skladové evidenci na skladových kartách a zároveň na účtech zásob v hlavní knize. Tato evidence skladu by měla být vedena v jednotkách množství i ocenění, které je používáno.

2.2.2 Účtování zásob – způsob B

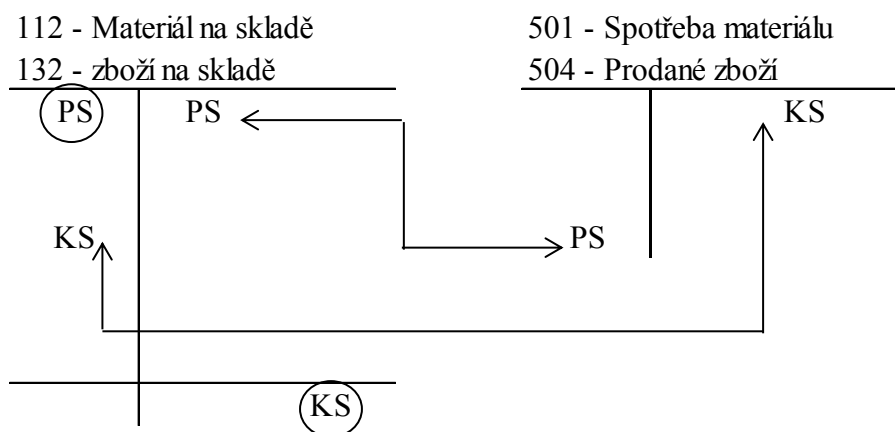
Dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 015 se účtování zásob způsobem B vyznačuje tím, že v průběhu účetního období se pořizovací cena a její složky účtují přímo na vrub účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy* souvztažně s příslušnými účty účtové třídy 2 nebo 3. Vnitropodnikové služby, které souvisejí s přepravou zásob, se aktivují na vrub příslušných účtů 50 – *Spotřebované nákupy* a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 62 – *Aktivace*, viz schéma 2.3.

Schéma 2.3 – Způsob B – nákup, aktivace



K rozvahovému dni, uzavírání knih, se počáteční stav příslušných účtů účtových skupin 11 – *Materiál* a 13 – *Zboží* převede na vrub příslušného účtu účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*, přičemž stav zásob podle evidence zásob se zaúčtuje na vrub příslušného účtu z účtové skupiny 11- *Materiál* nebo 13 – *Zboží* souvztažně s účtem z účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*, viz. schéma 2.4.

Schéma 2.4 – Způsob B - Účtování k rozvahovému dni



Louša (2012) praví, že při využívání způsobu B musí být během roku vedena skladová evidence i přesto, že se účtuje spotřeba přímo do nákladů. Účty zásob se využívají pouze při konci účetního období pro uzavěrku účetních knih. Tím, že jsou zásoby účtovány přímo do spotřeby, mohou vznikat nesrovnalosti a problémy. Je proto tedy nezbytné se rozhodnout, zda se bude účtovat o nákladech v momentě přijetí faktury proti účtu dodavatelů, nebo až v čase dodání zásob. Bohužel může být porušována povinnost zaúčtovat účetní případy vždy

do období, s kterým věcně i časově souvisí. Proto je doporučováno zavedení analytických účtů, které by tuto správnost zaručovaly.

Způsob B je prezentován jako jednodušší, je ale spíše zdrojem problémů. Je proto doporučován pouze úzkému kruhu účetních jednotek, u kterých je spotřeba materiálu zanedbatelnou položkou.

2.3 Oceňování zásob

Oceňování zásob se řídí bodem 3 Českého účetního standardu pro podnikatele č. 015, který rozvádí § 25 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. § 25 zákona o účetnictví definuje ocenění zásob, § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. určuje, které náklady jsou související s pořízením zásob a které nikoliv.

Náklady jsou všeobecně rozděleny do několika skupin, liší se i dle využití jednookruhové či dvouokruhové účetní soustavy. Dle Strouhala (2013, str. 103) „*mezi typická členění patří následující:*

- *jednicové versus režijní náklady,*
- *fixní versus variabilní náklady,*
- *přímé versus nepřímé náklady,*
- *ovlivnitelné versus neovlivnitelné náklady,*
- *relevantní versus irelevantní náklady,*
- *náklady výkonu versus náklady období.*“

Jednicové náklady Strouhal (2013) charakterizuje jako náklady, které vycházejí z bezprostředního vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu, např. norma, která je následně násobena skutečným množstvím výkonu. **Režijní náklady** jsou náklady na obsluhu strojů případně technologické procesy, které se nezvyšují úměrně s počtem výkonů, které jsou provedeny. Jejich výše se odvíjí od plánu na určitý objem výkonu či období, za které mají být zpracovány, např. předpokládané mzdy či náklady na vytápění.

Následuje vysvětlení rozdílu mezi fixními a variabilními náklady. Strouhal (2013, str. 104) vysvětluje **fixní náklady** následujícími větami. „*Hlavní vlastností fixních nákladů je neměnnost výkonů nebo činností prováděných v určitém rozsahu. Svým označením kapacitní náklady ukazují, že jsou vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Pro fixní náklady platí, že v určitém rozpětí využití kapacity zůstávají*

neměnné. *Této vlastnosti je vhodné využít, neboť čím větší bude objem provedených výkonů na této kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu*“. **Variabilní náklady** jsou náklady, které jsou v závislosti na objemu výkonů. Mohou růst ve stejném tempu jako počet výkonů, nebo také rychleji či pomaleji. Jsou jimi např. náklady na opravy, spotřeba energií atp.

Přímé náklady jsou zapříčiněny vznikem jediného druhu výkonu, ke kterému je můžeme přímo přiřadit. Strouhal (2013, str. 105) definuje: „*Přímými náklady jsou vždy náklady vyvolané nejen druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou, a dále pak i náklady, které byly vynaloženy při provádění jednoho druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu je možné předem stanovit (normovat nebo rozpočtovat) na jednotku výkonu nebo zjistit na jednotku výkonu pomocí prostého dělení. Konkrétně může jít o jednicové náklady nebo část nákladů režijních – například o spotřebu základního materiálu na určitý výkon, o časovou mzdu řidiče nebo časové odpisy dopravního prostředku v případě, že jednotkou výkonu je jeden kilometr přepravy prováděný daným typem vozidla, odpis licence určitého výrobku, náklady na jeho výzkum a vývoj a podobně.*“ **Nepřímé náklady** jsou charakterizovány vznikem ve spojitosti s více druhy výkonů. Jejich přiřazení k jednotlivému výkonu probíhá kalkulacemi, které překonávají zprostředkovaný vztah mezi náklady a výkony.

Ovlivnitelnými náklady jsou myšleny náklady, na které mají vliv pracovníci na konkrétní úrovni řízení. Neovlivnitelné náklady se dají charakterizovat jako přesný opak **ovlivnitelných nákladů**.

Relevantní a irelevantní náklady jsou poslední představovanou skupinou nákladů. Relevantní náklady jsou náklady, které se přímo vztahují k rozhodování při řešení a realizaci výkonu. Z toho zákonitě vyplývá, že irelevantní náklady jsou náklady, které při řešení a realizaci výkonu nejsou podstatné.

Obecně však existují dvě základní skupiny ocenění zásob, a to následující:

- zásoby vytvořené vlastní činností – oceněné **vlastními náklady**,
- zásoby pořízené – oceněné **pořizovací cenou**.

2.3.1 Ocenění vlastními náklady

Louša (2012) říká, že vlastní náklady jsou náklady přímé a náklady nepřímé, které s výrobou souvisejí. Co vše jsou přímé náklady není nikde stanoveno, neexistuje žádný předpis,

stanovuje se tedy pouze na základě zkušeností a praxe. Jednoznačně však přímými náklady můžeme označit přímý materiál a přímé mzdy včetně sociální a zdravotního pojištění personálu, který se přímo podílí na výrobě dané zásoby.

Nepřímými náklady označujeme náklady související s výrobou a dalšími činnostmi, např. náklady na odpisy, spotřeba energií, opravy výrobních zařízení a mzdy personálu, který nepřímo zabezpečuje chod výroby zásob. Tyto náklady se však se zákona nutně nemusí zobrazit v ceně, je však brát v potaz, že zákon vyžaduje zobrazení věrného obrazu skutečnosti.

Dušek (2014) uvádí, že zásoby můžeme ocenit vlastními náklady skutečnými, nebo vypočtenými dle kalkulace výroby stanovené účetní jednotkou.

Pouze přímými náklady lze ocenit tyto zásoby:

- s krátkodobým nepřetržitým cyklem, tedy:
 - nedokončenou výrobu – přímými materiálovými náklady,
 - výrobky a polotovary – přímými materiálovými a mzdovými náklady,
- v hromadné a velkosériové výrobě – přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady.

Přímými náklady, výrobní režii a občasné správní režii (v případě výrobního cyklu delšího než 1 rok) lze ocenit:

- malosériovou výrobu,
- kusovou výrobu,
- zakázkovou výrobu,
- výrobu s dlouhodobým cyklem.

2.3.2 Ocenění pro nakoupené zásoby

Strouhal a kol. (2013) říká, nakupované zásoby oceňujeme při nákupu pořizovací cenou. Tato cena se skládá z ceny pořízené vedlejšími pořizovacími náklady, např. přeprava, provize, clo nebo pojistné. V případě, že účetní jednotka již vlastní nakupované zásoby, je možné, že je pořídila za různé pořizovací ceny. Proto pro specifikaci a kvantifikaci zásob a jejich úbytků můžeme použít některou z následujících metod:

- skutečné ocenění,
- metoda FIFO,
- metoda váženého aritmetického průměru,

- metoda pevných cen.

Metodu skutečného ocenění lze použít v případě, že společnost má na skladě nevýznamné množství zásob, nebo se jedná o zásoby s vysokou hodnotou.

Metoda FIFO je základní technikou oceňování, která se používá. Jejím principem je, že vyskladňované položky bývají oceňované cenou, za kterou byla pořízena nejstarší skladovaná zásoba. Název vychází z anglického pojmenování „first in, first out“.

Vážený aritmetický průměr je metoda, jak už napovídá název, který využívá průměrnou hodnotu zásob. Při každém pořízení zásob je vypočítán průměr ze zásob stejného druhu, které jsou naskladněny. Při vyskladnění jsou všechny položky oceněny tímto průměrem, až do úplného vyskladnění, nebo nového nákupu – nové průměrné hodnoty pro ocenění.

Metoda pevné ceny oceňuje zásoby předem stanovenou cenou. Hodnota této ceny však není žádným předpisem upravena, proto by si účetní jednotka měla stanovit vnitřním předpisem pravidla. Nejčastěji se vychází z předpokládaných pořizovacích cen, které jsou platné v den stanovení vnitřního předpisu. Vzhledem k vývoji a změnám cen je taky nutné, aby předpis obsahoval odchylku vývoje ceny a její hodnotu, při které dojde k přecenění hodnoty pevné ceny.

Louša (2014) na závěr uvádí, české účetní předpisy neumožňují, stejně jako mezinárodní standardy účetního výkaznictví používat další metodu LIFO, která je svým principem opačná metodě FIFO. Pro vyskladňovaný výrobek je použita hodnota ocenění posledního naskladněného výrobku. Vyskladňovaný výrobek je oceněn hodnotou, která je aktuální k vývoji trhu, ale celkové rozvahové ocenění však nebude odpovídat skutečnosti. Technika LIFO je velmi využívána v US GAAP, v rámci národních předpisů je využívána i v Evropě, např. v Nizozemí.

2.4 Pořízení zásob nákupem

2.4.1 Pořízení zásob nákupem

Zásoby, které nakupujeme, jsou oceňovány pořizovací cenou. Touto pořizovací cenou je myšlena cena, kterou požaduje uhradit dodavatel po odběrateli. Součástí této ceny mohou být náklady, které úzce souvisí s pořízením, např.:

- přepravné,
- provize,

- skladné,
- pojistné,
- clo, atp.

Louša (2012) dodává, že je nutné si uvědomit, že přepravné se může zahrnout pouze v případě, když je hrazené odběratelem, při dokončování procesu pořízení. Clo se do pořizovací ceny zahrnuje vždy, i když bylo zjištěno dodatečně po ukončení vytváření zásob. Naproti tomu finanční náklady, např. úroky, kurzové rozdíly, se do pořizovací ceny nezahrnují, protože jsou vyhláškou výslovně z oceňování vyloučeni.

Louša (2012, str. 22, 23) dále upozorňuje na následující fakt. *„Dosti často se nepostupuje správně při oceňování pořizovaných zásob při dopravě pořizovaných zásob vlastními dopravními prostředky. Mohou nastat zejména tyto případy:*

- *jsou vyčleněna vozidla, jejichž hlavním úkolem je doprava nakupovaných zásob,*
- *takováto vozidla vyčleněna nejsou, ale dopravu pořízených zásob provádí speciální dopravní středisko,*
- *dopravu pořizovaných zásob provádí jakékoli vozidlo účetní jednotky, případně jsou zásoby dopravovány i referentskými osobními vozy nebo soukromými vozy zaměstnanců či podnikatele.*

Pokud bylo zřízeno dopravní středisko, měla by být stanovena cena, pomocí které se náklady tohoto střediska přenášejí do odběratelských středisek. Tato cena buď odpovídá skutečné výši vynaložených nákladů, nebo je stanovena na základě kalkulací provedených způsobem stanoveným účetní jednotkou; v obou případech na úrovni přímých nákladů, které mohou být popřípadě zvýšeny o nepřímé náklady.“

Nejdůležitějším faktem je však rozhodnutí, co bude považováno za **kalkulační jednici**. Musí být určeno, co vše za ni bude považováno. U přepravného to bývá např. kilometr či pracovní hodina. Až poté, co je určena kalkulační jednice, mohou být přiřazovány přímé náklady.

U samotného účtování si účetní jednotka může zvolit způsob A nebo způsob B. U účtování zásob způsobem A musí být pořizovaná zásoba oceněna stejným způsobem a ve stejné hodnotě, v jaké je přenášena na analytické účty v skladové evidenci. Způsob B je nekompromisní, tam musí být skladová evidence vedena celé běžné účetní období.

Dle Louši (2012, str. 24, 25) vyhláška umožňuje 3 základní způsoby účtování zásob na skladě, které vyplývají ze způsobů ocenění. „Použité varianty lze vzájemně kombinovat, pokud se tím neporuší zákon o účetnictví.

1. *Zásoby jsou oceněny předem stanovenou pořizovací cenou při současném zjišťování oceňovacích odchylek na skutečně dosaženou pořizovací cenu.*
2. *Každá jednotlivá položka je oceněna dosaženou pořizovací cenou.*
3. *Skutečně dosažené ceny u každé položky zásob vstupují do skladové ceny prostřednictvím výpočtu váženého aritmetického průměru.*

Modifikace těchto způsobů může být například:

- a) *Zásoby na skladě jsou oceňovány dodavatelskou cenou (předpokládanou nebo skutečnou), náklady související s pořízením jsou účtovány na účet oceňovacích odchylek.*
- b) *Zásoby na skladě jsou oceňovány prodejní cenou, na zvláštních účtech odchylek jsou sledovány náklady s pořízením a DPH z prodejní ceny.*
- c) *Zásoby na skladě jsou oceňovány dodavatelskou cenou, zvýšenou o předpokládané náklady související s pořízením. Rozdíl mezi hodnotou příjemky a faktury za nakupovanou zásobu ve výši předpokládaných nákladů souvisejících s pořízením je zúčtován jako oceňovací odchylka na stranu Dal příslušného analytického účtu zásob určeného na sledování odchylek. Skutečné náklady související s pořízením jsou při jejich zjištění též účtovány na účet odchylek, ale na stranu MD. Částka, která vznikne na účtu odchylek, představuje rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými náklady související s pořízením.“*

2.4.2 Rozvrhování oceňovacích odchylek

Oceňovací odchylky při oceňování vznikají primárně z následujících důvodů:

- rozdíl mezi skutečnou pořizovací cenou skladované zásoby a předem stanovené skladové ceny,
- hodnotou skutečných nákladů, které souvisejí s pořízením,
- rozdíl z důvodu zaokrouhlení,
- rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými náklady, které souvisejí s pořízením,

- hodnotou marže, DPH z prodejní ceny a nákladů souvisejících s pořízením zásoby, když jsou sledované ceny v prodejních cenách,
- kombinace výše uvedených důvodů,
- následek přecenění zásob.

Při zvoleném systému oceňování zásob, který se účetní jednotka rozhodne používat, je třeba ověřit, zda nedochází ke tvorbě odchylek. Pokud zjistím, že k tvorbě odchylek dochází, je třeba zvolit vhodný systém, který umožní rozpuštění těchto odchylek do nákladů. Při volbě tohoto systému si účetní jednotka musí dát pozor, aby byla dodržována zásada věrného obrazu účetnictví a účetní závěrky o podání stavu majetku, který účetní jednotka vlastní.

Pro stanovení odchylek se nejčastěji používají dva způsoby (Louša 2012, str. 37).

Způsob 1 využívá následujícího postupu:

$$k = \frac{(PSO + P\check{r}O)}{(PSZ + P\check{r}Z)} \quad [-] \quad (2.1)$$

$$k \cdot \acute{U}Z \quad [-] \quad (2.2)$$

Způsob 2 využívá následujících postupů:

➤ **postup 1**

$$k = \frac{\acute{U}Z}{(KSZ + \acute{U}Z)} \quad [-] \quad (2.3)$$

$$k \cdot (PSO + P\check{r}O) \quad [-] \quad (2.4)$$

➤ **postup 2**

$$k = \frac{\acute{U}Z}{(PSZ + P\check{r}Z)} \quad [-] \quad (2.5)$$

$$k \cdot (PSO + P\check{r}O) \quad [-] \quad (2.6)$$

kde:	<i>PSO</i>	[-]	počáteční stav odchylek
	<i>PřO</i>	[-]	přírůstek odchylek
	<i>PSZ</i>	[-]	počáteční stav zásob
	<i>PřZ</i>	[-]	přírůstek zásob

$\dot{U}Z$	[-]	úbytek zásob
KSZ	[-]	konečný stav zásob
k	[-]	koefficient

Tyto varianty jsou rovnocenné možnosti, které účetní jednotka má pro stanovení odchylek zásob. Je třeba klást důraz na správné zdroje pro výpočet. Základem je účtování na příslušnou stranu účtu MD a Dal.

2.4.3 DPH

DPH ze záloh se musí účtovat jak u příjemce zálohy, tak i u poskytovatele. Závazek nebo pohledávka je vyčíslena včetně daně, vzniká tedy problém, jak vyčíslit DPH, protože v momentě vratky zálohy je nutno vrátet celou částku. Ministerstvo financí vydalo doporučení, kde by nárok a povinnost odvodu DPH měla být zaúčtována na účet pro zúčtování DPH v souvztáznosti s jinými závazky či pohledávkami.

Lepším způsobem se však jeví používání analytického účtu záloh, která vyřeší nutnost sledovat výši daně na podrozvahovém účtu.

Mnohé účetní jednotky účtují hodnotu přijaté zálohy, kterou o DPH poníží. Tento způsob není správný a nezabezpečuje přehled celkové hodnoty přijatých nebo poskytnutých zásob a z toho plynoucího DPH.

Louša (2012, str. 42) se dále k tématu vyjadřuje následovně. „*Dá se říci, že každá z uváděných variant má některé nedostatky:*

- a) u varianty navrhované ministerstvem financí je komplikací sledování hodnoty pohledávky či závazku na podrozvahovém účtu,*
- b) důsledkem účtování o jiných závazcích či pohledávkách je zkreslení zobrazení v rozvaze, protože hodnota aktiv je vyrovnávána v pasivech, a tím dochází ke zvyšování jak aktiv, tak pasiv o hodnotu daně, a kterou vznikl nárok či povinnost odvést,*
- c) účtování, při kterém je jako protiúčet proti povinnosti odvést daň či nárok na odpočet daně používán analytický účet záloh, je oproti variantě a) náročnější na pečlivost sledování.*

Přes relativní složitost účtování se domnívám, že varianta c) je nejvhodnější, a to proto, že není zkreslována bilanční hodnota a přitom je v účetnictví evidována celková hodnota pohledávky či závazku ze zaplacené či přijaté zálohy bez použití podrozvahových účtů. “

Názorné ukázky účtování DPH při pořízení zásob jsou znázorněny v následujících příkladech 1 a 2.

Příklad 1

Účtování DPH u záloh u odběratele

		Kč	MD	D
1.	Zaplacení zálohy	50 000	151	221
2.	Přijetí daňového dokladu	10 500	343	151
3. a)	Faktura přijatá od dodavatele	100 000	111	321
3. b)	Faktura přijatá od dodavatele - DPH	21 000	343	321
4.	Odečet zaplacené zálohy (bez DPH)	-39 500	151	321
5.	Odečet DPH ze zaplacené zálohy	-10 500	343	321
6.	Převzetí na sklad	100 000	112	111
7.	Doplatek faktury	71 000	321	221

Příklad 2

Účtování DPH u záloh u dodavatele

		Kč	MD	D
1.	Přijetí zálohy	50 000	221	324
2.	Vystavení daňového dokladu	10 500	324	343
3. a)	Faktura vystavená pro odběratele	100 000	311	601 (604)
3. b)	Faktura vystavená pro odběratele - DPH	21 000	311	343
4.	Odečet přijaté zálohy (bez DPH)	-39 500	311	324
5.	Odečet DPH z přijaté zálohy	-10 500	311	343
6.	Doplatek faktury	71 000	221	311

2.4.4 Účtování zásob přímo do spotřeby

Český účetní standard pro podnikatele č. 015 umožňuje účetní jednotce si určit, které druhy zásob budou při pořízení účtovány přímo do spotřeby. ČÚS pouze podmiňuje fakt, že tento krok nenaruší souvislost účtování nákladů a výnosů. Tato možnost bývá využívána, účetní jednotka si vlastní vnitřní směrnici určí situace, kdy se bude takto postupovat.

Nejčastěji bývá tato možnost využívána pro kancelářský či údržbový materiál.

2.4.5 Slevy na nakoupené zásoby

Bonus

Bonus lze charakterizovat jako slevu poskytnutou dodavatelem při pořízení zásoby v určitém objemu. Hranice tohoto objemu bývá stanovena hodnotou objemu. Bonus bývá poskytován na základě uzavřené dohody – smlouvy nebo vnitřní cenové politiky bez smluvní dokumentace. V druhém případě však by bonus měl být účtován jako dar.

Když je bonus poskytován okamžitě při dodání zásoby, je nutné ho u odběratele považovat za slevu a rozpustit ji do jejich ocenění. Bonus však může být poskytnut až po odebrání určitého objemu, tedy zpětně. Bonus může být poskytnut ve formě:

- zboží,
- peněz.

Při účtování u odběratele u bonusu v naturální formě je při vzniku vyúčtována pohledávka v souvztažnosti proti jiným výnosům, po dodávce zásob se zaúčtuje zvýšení zásob oproti pohledávkám. V momentě, kdy je bonus v peněžní podobě, je při vzniku vyúčtována pohledávka v souvztažnosti proti jiným výnosům, po přijetí finančních prostředků se zaúčtuje zvýšení peněžních prostředků proti pohledávkám.

U dodavatele u bonusu v naturální formě zaúčtujeme jej jako závazek v souvztažnosti proti jiným provozním nákladům, po dodávce zásob odběrateli zaúčtujeme úbytek zásob oproti závazkům. Bonus v peněžní podobě opět po vzniku zaúčtujeme jako závazek v souvztažnosti proti jiným provozním nákladům, úhradu pak standardním způsobem jak při zaplacení.

Skonto

Skonto je druhem slevy z konkrétní faktury, která byla uhrazena před datem splatnosti. Dle Louši (2012, str. 48) je třeba rozlišit následující fakta:

- „ je skonto cenou podmínkou, která je uplatněna již v procesu stanovování fakturační ceny a cena je konečná, např. pokud je dodavatelem poskytována sleva při promptním placení,
- nebo naopak je fakturována cena, na kterou je dodatečně poskytnuto finanční zvýhodnění pro zaplacení před lhůtou splatnosti.

Podstata skonta je odchylná od podstaty bonusu. Skonto je jednoznačně vázáno k momentu zaplacení a má proto blíže k finanční oblasti výsledovky než bonus. V podstatě jde o to, že dodavatel při sjednání ceny počítá s tím, že po dobu, kdy nebude mít úhradu, musí cenu dodaných zásob krýt jinými penězi. To se dá vyjádřit jako úrok. Tím, že odběratel zaplatí dříve, přenáší se část tohoto úrokového zatížení na odběratele.“

U odběratele probíhá účtování skonta pouze v případě, že už skladované zboží bylo vyskladněno do spotřeby. V tomto případě bude snížen příslušný nákladový účet.

U dodavatele je účtování obdobné jako u odběratele.

Názorná ukázka účtování slevy u odběratele a dodavatele je předvedena v příkladech 3 a 4.

Příklad 3

Poskytnutí slevy u odběratele

Ihned

		Kč	MD	D
1. a)	Faktura od dodavatele (bez DPH)	500 000	111	321
1. b)	Poskytnutá sleva	100 000	321	111
1. c)	DPH	84 000	343	321
2.	Příjemka na sklad	400 000	112	111
3.	Proplacení faktury dodavateli	484 000	321	221

Dodatečně

		Kč	MD	D
1. a)	Faktura od dodavatele (bez DPH)	500 000	111	321
1. b)	DPH	105 000	343	321
2.	Poskytnutá sleva	100 000	321	648
3.	Příjemka na sklad	400 000	112	111
4.	Proplacení faktury dodavateli	505 000	321	221

Příklad 4

Poskytnutí slevy u dodavatele

Ihned

		Kč	MD	D
1. a)	Faktura odběrateli (bez DPH)	500 000	311	601 (604)
1. b)	Poskytnutá sleva	100 000	548	311
1. c)	DPH	84 000	311	343
2.	Proplacení faktury odběratelem	484 000	221	311

Dodatečně

		Kč	MD	D
1. a)	Faktura odběrateli (bez DPH)	500 000	311	601 (604)
1. b)	DPH	105 000	311	343
2.	Poskytnutá sleva	100 000	548	311
3.	Proplacení faktury odběratelem	505 000	221	311

2.5 Účtování zásob vlastní výroby

Důležitou součástí vnitřního informačního systému účetnictví je účtování o nákladech vlastní výroby. Účetní jednotka musí mít přehled o vlastní výrobě a s ní spojeném financování. Pro správnost účtování musí být určeny druhy nákladů pro každý krok a činnost výroby. Náklady již byly charakterizovány v kapitole 2.3 Oceňování zásob.

Pro správné ocenění a zaúčtování zásob vlastní výroby je třeba zvolit správnou metodu vyčíslení těchto nákladů – tedy kalkulaci. Strouhal (2013, str. 107) vysvětluje: „*Předmětem kalkulace jsou dílčí a finální výkony, které společnost vyrábí nebo poskytuje zákazníkovi. Je určen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Za kalkulační jednici je považována konkrétní jednotka výkonu vymezená měrnou jednotkou, časem, druhem, jakostí či jiným způsobem, na kterou se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny. Konkrétní kalkulační jednicí je například 1 kus, 1 kilogram, počet jednotek za 10 vteřin a podobně. Kalkulované množství zahrnuje konkrétní počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Jeho vymezení má význam pro určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Tyto fixní náklady sice příčinně nesouvisí ani s kalkulační jednicí, ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu, pro řešení některých rozhodovacích úloh je však potřebné je této jednici přiřadit. Způsobem jejich alokace se podrobněji zabývá kalkulace dělením nebo kalkulace přírážková.*“

Za přímé náklady můžeme označit přímé mzdy, přímý materiál a ostatní jiné přímé náklady, které mohou zahrnovat kde co, ale musí plnit podmínku přímé souvislosti s kalkulační jednicí. Louša (2012, str. 52) dále doplňuje. *„Pokud je za kalkulační jednici považována zakázka, jsou někdy, obzvláště ve stavebnictví považovány za přímé náklady všechny náklady, které na zakázce vznikají. Ne vždy to ale může být ten nejlepší způsob. Tak například náklady na opravu strojů a zařízení vzniklé při práci na zakázce jsou často způsobeny zatížením těchto strojů a zařízení při práci na předcházejících zakázkách atp. Proto je v některých účetních jednotkách používán institut vnitropodnikového nájemného, které zahrnuje jak náklady na odpisy, tak i na opravy.“*

Nepřímými náklady jsou označovány náklady na výrobní, správní a odbytovou režii. Do nepřímých nákladů lze dle zákona také zahrnout takové nepřímé náklady, které mají nepopiratelnou vazbu na kalkulovanou zásobu – výrobní režii. Správní a odbytová režie tuto vazbu postrádají.

Louša (2012, str. 53) na závěr shrnuje. *„Je důležité si vytvořit systém, pomocí kterého bude zajištěna co největší přesnost směřování přímých nákladů do těch zakázek či výrobků, kterých se skutečně týkají. Důležité je rovněž určení velikosti sérií výrobků, protože pokud jsou příliš velké, je obvykle prováděno jejich dílčí ukončování, a tím může docházet k nepřesnostem v oceňování. Je důležité nejen takovýto systém vypracovat, ale rovněž je důležité pamatovat na kontrolu jeho dodržování. Je vhodné vydat vnitřní směrnici, ve které bude popsáno nejen které druhy nákladů jsou považovány za přímé, které za výrobní a které za správní režii, ale též systém číslování zakázek, zásady pro jejich ukončování a v neposlední řadě též systém oceňování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků (viz vyhláška č. 500/2002 Sb. § 49 odst. 5). V této směrnici mohou být i pravidla pro vyskladňování výrobků a jejich fakturaci. Součástí této směrnice může být i vymezení odpovědností za její dodržování a udržování řádu, který musí být dle § 33a) odst. 10 zákona vypracován. Pokud je používán systém přírážek výrobní a správní režie, pak je třeba stanovit jakým způsobem budou tyto přírážky stanovovány a způsob jejich udržování v aktuálním stavu.“*

Pro účtování zásob vlastní výroby je vyhrazena účtová skupina 12, pro aktivaci těchto zásob – jejich výrobu, je vyhrazena účtová skupina 61.

2. 6 Vyskladnění zásob

K vyskladnění, tedy úbytku zásob na skladu, může dojít z těchto důvodů:

- vyskladnění do spotřeby,
- přeskladnění,
- vyřazení pro nepotřebnost nebo poškození,
- vyřazení v důsledku jejich zničení nebo ztráty,
- vrácení dodavateli důsledkem reklamace,
- vklad,
- darování,
- poskytnutí vzorku,
- inventurní manko.

Úbytek zásob by měl být vyjadřován v ceně, ve které je evidován na skladě.

2.6.1 Vyskladnění do spotřeby

Prodej

Způsob B umožňuje účtování nakupovaných nákladů přímo do nákladů. V případě prodaného zboží tedy na účet 504 – *Prodané zboží*, v případě že účetní jednotka vede i sklad materiálu, tak přímo na účet 501 – *Spotřeba materiálu*. Proto v momentě, kdy účetní jednotka zjistí, že finální využití bylo jiné, než prvotní zaúčtování, je vhodné přeúčtovat náklad na příslušný účet finálního účelu.

U způsobu A je při prodeji zásob účtován úbytek do nákladů a výnos z jejich prodeje souvztažně s pohledávkami.

Použití zásob k jiné spotřebě než k prodeji zboží

Účetní jednotky, které nemají jako hlavní činnost obchodování, je tato možnost účtování použití zásob nejobvyklejší. Tyto výrobní účetní jednotky se musejí především rozhodnout, které materiály a jejich druhy a kdy budou při vyskladňování směřovány do přímých nákladů zakázek nebo výrobků. Způsob účtování se odvíjí od způsobu organizace účetní jednotky. Nejideálněji by mělo být vedeno v obou okruzích účetní soustavy, ve vnitropodnikovém účetnictví hlavně dbát na přesnost zjištění nákladů na jednici výroby.

Pro nejvěrnější obraz výsledných kalkulací by bylo nejvhodnější účtovat spotřebu materiálu v cenách, které jsou platné v době vyskladnění. Ve finančním účetnictví ale dle zákona o účetnictví je nutno účtovat o zásobách v systému FIFO. Systém LIFO však můžeme použít ve vnitropodnikovém účetnictví, pomocí této soustavy můžeme vyjádřit v nákladech cenu, která se blíží současné cenové hladině.

2.6.2 Přeskladnění

Přeskladnění výrobků do vlastní prodejny

Z prodejny na prodejnu mohou být přemísťovány pouze výrobky, které jsou prodávány pouze na prodejnách a to na fakturu. Pokud jsou tyto výrobky oceněny vlastními náklady, přeskladnění proběhne souvztažnostmi analytického účtu pro výrobky vlastní výroby a účtem pro zboží, přičemž aktivace proběhne na účtech *613 – Změna stavu výrobků* a *621 – Aktivace materiálu a zboží*.

V případě, že je zboží evidováno v prodejních cenách, postupujeme obdobně, jen odchylku mezi vlastními náklady a prodejní cenou zaúčtujeme na účet *132 – Oceňovací odchylky ke zboží*.

Přeskladnění mezi sklady

Přeskladnění mezi sklady účetní jednotky se může zdát bez problémů, je ale potřeba dbát na to, aby se uměle nezvyšovala obrátka. Je také nutné hlídat, aby se sjednotilo ocenění převáděných položek. Samotné účtování přeskladnění probíhá přes analytické účty příslušných skladů.

2.6.3 Škody na zásobách

Vyhláška v § 28 škodu charakterizuje jako „*fyzické znehodnocení, to je neodstranitelné poškození nebo zničení, dlouhodobého nehmotné a hmotného majetku a zásob, a to z objektivních i subjektivních příčin*“.

Účetní jednotka si stanoví vnitřní směrnici normy přirozených úbytků. Pokud jsou v rámci inventarizace zjištěny úbytky zásob do výše normy, je tento úbytek považován za jejich spotřebu.

Louša (2012, str. 83) uvádí: „*Skladované zásoby je třeba pravidelně, nejméně ale jednou ročně při jejich inventuře, prověřovat a zjišťovat, zda se mezi nimi nenachází položky, které jsou poškozené, nepotřebné či z jakýchkoli důvodů pro činnost účetní jednotky nepoužitelné. O těchto zásobách je třeba rozhodnout, zda budou ještě uchovány nebo zda budou nabídnuty k odprodeji. Může být též rozhodnuto o jejich náhradním použití.*“

Škody, které vznikly při výrobním procesu např. z technologických příčin, jsou účtovány v ostatních provozních nákladech. Pokud byla tato škoda z nedbalosti a bude předepsána k náhradě, k zaúčtování se použije účet 648 – *Ostatní provozní výnosy*. V případě, že škoda byla způsobena neznámým pachatelem a náhradu neposkytne ani pojišťovna, můžeme využít účet 549 – *Manka a škody*, který je daňově uznatelný. V případě, že je škoda zapříčiněna živelnou katastrofou, je také daňově uznatelná a pro její zaúčtování využijeme účet 582 – *Škody*.

2.7 Inventarizace zásob a opravné položky

Inventarizace zásob je nepostradatelnou součástí účetnictví. Pomocí inventarizace se dokazuje, že vedené účetnictví je průkazné. Inventarizace je prováděna na základně vnitřní směrnice, kterou si sestaví účetní jednotka. Dle zákona o účetnictví se jedná o proces, který porovnává výsledky, které jsou získány fyzickou kontrolou a účetními záznamy.

Zúčtování manka nebo případných přebytků je následující:

- odpis pro ztrátu hodnoty – 549 – *Manka a škody*,
- prodej znehodnocených zásob – 504 – *Prodané zboží*, 542 – *Prodaný materiál*,
- škoda v důsledku živelní pohromy – 582 – *Škody*,
- úbytek v rámci norem – 501 – *Spotřeba materiálu*, 504 – *Prodané zboží*,
- manko – 549 – *Manka a škody*,
- přebytek – 648 – *Ostatní provozní výnosy*.

Výsledkem inventarizace můžeme být povinni vytvořit opravnou položku. Opravná položka bude vytvářena při zjištění, že zásoba nebyla původně určena pro jisté účely, nebo když bude zjištěno, že zásoba má podstatně nižší hodnotu z důvodu poškození, a při prodeji jeho cena bude nižší, než skladová.

2.8 IAS 2 – Zásoby

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IAS 2 si dává za cíl stanovit způsob účetního zobrazení zásob. Řeší otázku identifikace nákladů na pořízení, jejich vliv na zisk účetní jednotky, či popis nákladových vzorců, které se využívají při pořízení různých druhů zásob.

Standard IAS 2 se používá na všechny druhy zásob s výjimkou:

- nedokončené výroby na základě smluv o zhotovení,
- finančních nástrojů,
- biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností.

Také je z působnosti standardu vyloučeno ocenění zásob, které jsou drženy:

- výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkci po sklizni, nerostů a nerostných produktů, v případě, že se oceňují **v čisté realizovatelné hodnotě**,
- makléři a obchodníci s komoditami, v případě, že oceňují **v reálné hodnotě snížené o náklady na prodej**.

Definice zásob dle IAS 2

Dle IAS 2 jsou zásoby charakterizovány jako aktiva:

- držena za účelem prodeje v běžném podnikání,
- v procesu výroby pro takovýto prodej,
- drženy ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobní procesu nebo při poskytování služeb.

Čistá realizovatelná hodnota je charakterizována jako čistá částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá z prodeje zásob při podnikání. **Reálná hodnota** je naopak částka, která odráží hodnotu zásoby, za kterou je možno směnit stejné zásoby mezi dobře informovanými a ke směně ochotnými nakupujícími a prodávajícími na trhu.

Ocenění zásob dle IAS 2

IAS 2 stanovuje ocenění zásob na nižší z úrovní nákladů na pořízení či tvorbu zásob a čisté realizovatelné hodnoty. Náklady na pořízení či tvorbu zásob jsou:

- **náklady na nákup** – zahrnuje cenu pořízení, cla, daně, dopravu, náklady na manipulaci a ostatní náklady, které jsou přímo přiřaditelné pořízení hotových výrobků, náklady jsou snižovány o obchodní srážky či slevy,
- **náklady na přeměnu** – zahrnují náklady související přímo s jednotkami výroby, např. přímé osobní náklady, fixní a variabilní výrobní režie,
- **ostatní náklady** – zahrnují se do ocenění pouze v případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.

Ocenění zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, nebo u výrobků či služeb, které se vyrábějí pro konkrétní a vymezené projekty, se provádí způsobem, který vyjádří **individuální pořizovací náklady**. Těmi se rozumí položky, které jsou konkrétně přiřazovány nákladům. U ostatních druhů zásob se standardně používá ocenění **FIFO** nebo **vážený aritmetický průměr**.

V momentě, když jsou zásoby poškozené, zastaralé či klesla prodejní cena, nelze náklady na pořízení již dále reprodukovat a musí se přistoupit ke snížení ocenění. Snížení ocenění se provádí na bázi individuálního přecenění. Každé nové účetní období je prováděn nový odhad čisté realizovatelné hodnoty.

Zásoby v účetní závěrce dle IAS 2

V účetní závěrce, která je sestavována dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, je třeba zveřejnit následující náležitosti:

- účetní pravidla pro ocenění zásob včetně nákladových vzorců,
- celková účetní hodnota zásob a výše ocenění jednotlivých skupin zásob,
- konečný zůstatek zásob oceněných reálnou hodnotou sníženou o náklady a prodej,
- výše zásob, která byla v daném období uznána jako náklady ovlivňující zisk,
- částka snížení ocenění zásob, která byla uznána jako náklad v období, kdy se projevila,
- částka zrušení všech původně vykázaných snížení ocenění, která byla uznána jako náklad v období, kdy se projevila,
- okolnosti nebo skutečnosti, které vedly ke zrušení snížení ocenění zásob,
- účetní ocenění zásob daných do zástavy za závazky.

3 SPRÁVA ZÁSOb V AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI

3.1 Charakteristika vybrané obchodní společnosti

Akciovou společností, u které budeme optimalizovat zásoby, je Bonar a.s. Bonar a.s. je šumperská firma, která byla založena 26. května 1997. Jejím sídlem je ulice Čsl. armády 1018/58 v Šumperku. Předměty podnikání jsou výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, tedy:

- výroba výrobků práškovou metalurgií,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- činnost organizačních a ekonomických poradců,
- zprostředkování v oblasti obchodu a služeb.

Obr. 3.1 – Bonar a.s.



Zdroj: Interní fotografie – autor Ing. Jiří Minář

Statutárním orgánem je představenstvo, kdy za společnost jedná každý člen představenstva samostatně, jmenovitě:

- František Homola – předseda představenstva,
- Petr Krump – místopředseda představenstva,
- Mgr. Helena Krumpová – člen představenstva.

V dozorčí radě jsou následující členové:

- Marie Doleželová – předseda dozorčí rady,
- Anna Homolová – člen dozorčí rady,
- Ivan Doležel – člen dozorčí rady.

Základním kapitálem je 10 kusů akcií na jméno v listinné podobě, v celkové jmenovité hodnotě 1 000 000 Kč.

Firma Bonar a.s. zaměstnává dle poslední dostupné účetní závěrky z roku 2013 28 zaměstnanců, z nichž jsou 3 členové řídicích orgánů.

3.2 Zásady pro vedení účetnictví akciové společnosti

Bonar a.s. své účetní postupy řeší dle vnitropodnikové směrnice číslo 01/09 Zásady pro účetnictví, schválené dne 31. 12. 2008, platné od 1. 1. 2009. Členové představenstva se dohodli, že tato směrnice bude navazovat na tyto zákony a obecně platné předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách v platném znění,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění,
- české účetní standardy pro podnikatele.

Cílem vnitropodnikové směrnice Zásady pro účetnictví je vymezení zásad, způsobů a konkrétních pravidel v oblasti účetnictví v těch případech, kdy platné předpisy umožňují více variant řešení, či potřebují bližší specifikaci.

3.2.1 Obecné zásady vedení účetnictví v akciové společnosti

Vnitropodniková směrnice zavazuje společnost k zapracování pravidelných změn a novel výše uvedených zákonů, a to jak v praxi, tak aktualizací vnitropodnikové směrnice.

Účetnictví společnosti je vedeno v elektronické podobě v účetním softwarovém programu POHODA. Pomocí tohoto programu je evidováno:

- finanční účetnictví,
- mzdová evidence,
- skladová evidence.

Účtový rozvrh je veden dle platných účetních předpisů s ohledem na potřeby společnosti. Může být aktualizován i v průběhu účetního období, zvláště v případě analytických účtů, vše však musí být náležitě zdokumentováno tak, aby byly k dispozici všechny potřebné informace pro stanovení daňových povinností. U nákladových a výnosových účtu je nutné, aby byly označeno, zda se jedná o položku daňově uznatelnou či neuznatelnou.

Účtový rozvrh je archivován společně s hlavní účetní knihou společnosti.

Účetní doklady musí být uchovávány v originálním vyhotovení, musí splňovat povinnosti a náležitosti vyplývající ze zákona o účetnictví - § 11, v případě dokladu, u kterého se uplatňuje odpočet DPH, musí také splňovat nároky tohoto zákona.

Společnost má pro větší přehled a průkaznost účetnictví zavedené specifické číslování účetních dokladů. Značení dokladů je rozděleno do 5 základních skupin:

- pokladní doklady,
- bankovní doklady,
- vystavené faktury,
- přijaté faktury,
- všeobecné interní doklady.

Pokladní doklady mají v označení, zda jsou příjmové nebo výdajové, měnu hotovosti a pořadové číslo vydávaného dokladu. Bankovní doklady ve svém označení rozlišují finanční ústav, měnu a pořadové číslo odkladu. Vystavené faktury jsou rozlišovány podle toho, zda jsou vydávány do tuzemska či zahraničí. U přijatých faktur je členění pestřejší – je rozlišováno, zda je přijatá faktura VISA, zálohová, zálohová daňová, nákup zboží na sklad v tuzemsku, nákup zboží na sklad v zahraničí, režijní tuzemská či režijní zahraniční. Samozřejmě u všech faktur je sledováno pořadí vydání ve své podskupině. Poslední skupinou jsou všeobecné interní účetní doklady, ta eviduje doklady v následujících skupinách – interní doklady, dovoz zboží – samovyměření DPH, mzdové předpisy, majetek – podrozvaha a vydané faktury zálohové. Opět je sledováno časové pořadí vydání dokladu.

U všech interních dokladů je sledováno účetní období, v každém označení nesmí chybět **označení příslušného účetního období.**

Ve společnosti jsou vedeny tyto účetní knihy:

- hlavní kniha,
- účetní deník,
- kniha analytických účtů,
- kniha podrozvahových účtů,
- pokladní kniha,
- kniha vystavených faktur a daňových dokladů,
- kniha došlých faktur a daňových dokladů,
- kniha neuhrazených pohledávek,
- kniha neuhrazených závazků,
- soupis daňových dokladů pro účely DPH (položkový výpis DPH).

Ve vnitropodnikové směrnici je také uvedeno, kdy a co je brán jako okamžik uskutečnění účetního případu. Okamžik uskutečnění účetního případu je v následujících případech:

- **pokladní operace** – den příjmu nebo výdaje hotovosti,
- **bezhotovostní operace** – den pohybu peněz dle výpisu z finanční instituce či den započtení pohledávek a závazků dnem doručení oznámení o započtení,
- **faktury přijaté** – den odpočtu DPH,
- **faktury vydané** – den vystavení faktury,
- **všeobecné interní účetní doklady** – kalendářní měsíc, ve kterém proběhla účetní operace (nemusí být nutně shodné s datem vystavení dokladu),
- **příjemky, výdejky** – den příjmu nebo výdeje materiálu,
- **vztahy vůči státnímu rozpočtu, rozpočtů obcí atp.** – dle příslušného zákonného nařízení, platebního výměru,
- **převody nemovitostí** – dnem nabytí právní účinnosti předmětné smlouvy,
- **postoupení pohledávky, převzetí závazku, poskytnutí či přijetí zálohy** – dnem nabytí právní účinnosti předmětné smlouvy, výdej či příjem peněz.

Všechny účetní doklady jsou ukládány a archivovány v souladu se zákonem o účetnictví.

3.2.2 Účetní zásady v oblasti majetku – zásob u akciové společnosti

Zásobami dle vnitropodnikové směrnice společnosti Bonar a.s. jsou:

- **skladovaný materiál,**
- **skladované zboží,**
- **zásoby vytvořené vlastní činností** – zejména výroby,
- **drobný hmotný majetek** – samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž pořizovací cena je více jak 5 000 Kč, maximálně však do výše limitu stanoveného zákonem o daních z příjmů (tento majetek je evidován v podrozvahové evidenci).

Způsob cenění zásob je odlišný dle způsobu pořízení:

- **nakoupené zásoby – pořizovací cenou** (včetně nákladů souvisejících s pořízením), zásoba stejného druhu je při výdeji oceněna **váženým aritmetickým průměrem**,
- **zásoby vytvořené vlastní činností** – plánovanými vlastními náklady – plánovanou kalkulací (zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy, přímé zákonné pojistné, kooperace),
- **zásoby pořízené bezplatně** – reprodukční pořizovací cenou.

Definice způsobu oceňování jsou dle vnitropodnikové směrnice 01/09 Zásady pro účetnictví následující:

- **pořizovací cena** – cena včetně nákladů souvisejících s pořízením,
- **reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (včetně souvisejících nákladů),
- **vlastní náklady** – přímé náklady vynaložené na výrobu, popř. i část nepřímých nákladů dle druhu majetku v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy pro podnikatele.

Zásoby jsou účtovány **způsobem A**, jehož postup je uveden v teoretické části.

Zásoby, které se účtují přímo do spotřeby, tedy bez zaúčtování na příslušný sklad, jsou dle vnitropodnikové směrnice následující:

- kancelářské potřeby,
- náhradní díly z dovozu nebo tuzemska přímo zamontované odbornou firmou nebo vlastními zaměstnanci do majetku,

- drobný režijní materiál určený k přímé spotřebě (např. čisticí prostředky, materiál na údržbu a opravy majetku, atp.),
- propagační, reklamní materiál, reklamní předměty v hodnotě do 500 Kč bez DPH,
- vzorky,
- drobný hmotný majetek - samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž pořizovací cena je více jak 5 000 Kč, maximálně však do výše limitu stanoveného zákonem o daních z příjmů,
- drobný nehmotný majetek – software, licence apod. v pořizovací ceně do limitu stanoveného zákonem o daních z příjmů.

Normy přirozených úbytků nejsou stanoveny, sortiment zásob to neumožňuje.

Všechny položky zásob jsou vedeny v elektronické evidenci v účetním softwaru POHODA.

3.3 Organizační směrnice – Skladování v akciové společnosti

Bonar a.s. oblast skladování řídí organizační směrnicí S-8.0 – Skladování. Tato směrnice upravuje následující oblasti:

- působení směrnice – směrnice je platná pro proces skladování pro realizaci výroby a renovace vyměnitelných břitových destiček a nástrojů,
- odpovědnost za procesy upravené směrnicí,
- pojmy a definice,
- činnosti skladování a jejich detailní popis,
- vývojové diagramy, které upravují procesy ukládání a výdej výrobků ze skladu,
- komentáře, které vysvětlují činnosti, které upravuje vývojový diagram,
- podmínky skladového hospodářství,
- dokumentaci, která je nutná k administraci procesů,
- přílohy.

3.3.1 Skladové hospodářství v akciové společnosti

Akciová společnost a.s. skladuje své zásoby ve skladech v prostorech síla firmy. Pro toto skladové hospodářství byla vydána 1. 3. 2007 organizační směrnice, která upravuje vztahy

a usnadňuje evidenci zásob jak z pohledu pravidelné inventarizace, tak z pohledu účetního. Bonar a.s. má k dispozici pro skladování 4 sklady:

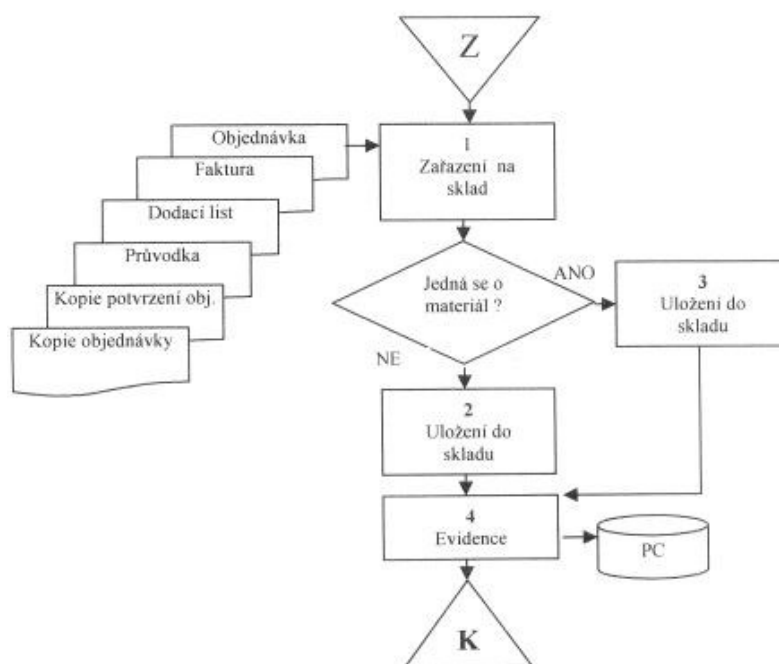
- **Sklad hotových výrobků (01),**
- **Sklad nedokončené výroby (02),**
- **Sklad materiálu (03),**
- **Sklad obchodní (04).**

Sklad hotových výrobků obsahuje zásoby, které jsou primárně určeny k dalšímu prodeji – tedy výrobky, které jsou předmětem podnikání. Sklad nedokončené výroby je sklad polotovarů a výrobků, které budou dále zpracovávány, výrobní proces však umožňuje nebo vyžaduje časové rozestupy mezi jednotlivými fázemi. Sklad materiálu obsahuje zásoby, které jsou výhradně svým účelem vyhrazeny pro zajištění výrobního procesu. Sklad obchodní je skladem nakoupených výrobků.

3.3.2 Ukládání zásob do skladu v akciové společnosti

Ukládání do skladu je ve vnitropodnikové směrnici řízeno vývojovým diagramem. Tento vývojový diagram přesně ukazuje, co je nutno provést za kroky k řádnému a správnému provedení uložení zásob. Viz obrázek 3.2.

Obr. 3.2 – Vývojový diagram – Ukládání do skladu



Zdroj: Organizační směrnice S-8.0 - Skladování

Krok 1

Na základě druhu zásoby – materiálu, zboží a výrobku, které jsou dodány po vstupní přejímce (objednávka, faktura, dodací list), nebo po ukončení výroby (průvodka, kopie objednávky, kopie potvrzení objednávky), bude provedena kontrola **úplnosti a správnosti** produktů. V případě hotových výrobků, nedokončené výroby nebo zboží následuje krok 2, v případě materiálu navazuje krok 3.

Za krok 1 je zodpovědná asistentka obchodního ředitele, obchodní ředitel a vedoucí výroby.

Krok 2

Krok 2 zabezpečuje řádné uložení produktů dle druhu na příslušný sklad:

- **hotové výrobky a nástroje** – sklad hotové výroby 01,
- **nedokončené výrobky a nástroje** – sklad nedokončené výroby 02,
- **nakoupené výrobky** – sklad zboží 04.

Při ukládání produktů na sklad je dbáno, aby se dodržoval systém **FIFO**.

Za krok 2 je zodpovědná asistentka obchodního ředitele a obchodní ředitel.

Krok 3

Krok 3 upravuje uložení materiálu do skladu materiálu 03.

Zodpovědnost za tento krok má vedoucí výroby.

Krok 4

V posledním kroku se provede evidence uskladněných zásob v účetním programu, která se promítne do skladových karet.

Za provedení kroku 4 je zodpovědná asistentka obchodního ředitele a obchodní ředitel.

Vždy je vyžadováno dodržování požadavku na identifikaci, sledovatelnost a ochranu produktu.

3.3.3 Výdej zásob ze skladu v akciové společnosti

Stejně jako při ukládání je výdej ze skladu řízen vývojovým diagramem. Tento vývojový diagram přesně znázorňuje všechny možnosti, které mohou nastat a jak postupovat. Více viz obrázek 3.3.

Obr. 3.3 – Vývojový diagram – Výdej ze skladu



Zdroj: Organizační směrnice S-8.0 - Skladování

Krok 1

V případě výrobku proces probíhá na základě objednávky od zákazníka, kdy se připraví skladovaný produkt k výdeji. Jedná-li se o materiál, ten je vydáván na základě ústního požadavku pracovníků výroby. Opět je provedena kontrola úplnosti a nepoškození.

Za výdej výrobků je zodpovědná asistentka obchodního ředitele a obchodní ředitel, za výdej materiálu vedoucí výroby.

Krok 2

Probíhá samotný výdej ze skladu. V případě vydávání výrobků je dbáno na vydávání dle systému FIFO, v případě materiálu se odebrané množství zaznamenává do formuláře – tzv. výdejka ze skladu, který je nejpozději na konci kalendářního měsíce, kdy byl materiál ze skladu vydán, předá obchodnímu řediteli.

Za tento krok je dle druhu opět zodpovědná asistentka obchodního ředitele, obchodní ředitel nebo vedoucí výroby.

Krok 3

Posledním krokem je evidence úbytků ze skladu do účetního programu. Tuto operaci provádí a je za ni zodpovědná asistentka obchodního ředitele.

3.3.4 Podmínky skladování

Směrnice pouze poukazuje na zabezpečení ochrany proti povětrnostním podmínkám u všech skladovaných produktů. Specifikace prostoru je následující – **zastřešený uzavřený sklad**.

Pokud by došlo ke znehodnocení či poškození při skladování výrobků, odpovědný obchodní manažer podnikne kroky k odstranění škod dle postupu ve směrnici S-13.0 – Řešení neshod. Směrnici S-13.0 – Řešení neshod bohužel účetní jednotka nedala k dispozici.

3.3.5 Dokumenty

Organizační směrnice S-8.0 – Skladování obsahuje také seznam dokumentů, které jsou potřebné k správnému zaznamenávání postupů. Bohužel většina těchto dokumentů je pouze v odkazu na tyto následující směrnice:

- S-5.0 – Nákup,
- S-6.0 – Výroba,
- S-9.1 – Identifikace a sledovatelnost,
- S-9.2 – Ochrana produktu,
- S-13.0 – Řešení neshod.

Jediný dokument, který je přímo uveden ve směrnici S-8.0 – Skladování je výdejka ze skladu. Dokument obsahuje tyto informace:

- číslo skladu, ze kterého je vydáváno,
- období, za které je skladová evidence sledována,
- číslo listu z celkového počtu.

Do tohoto záznamového archu se na základě příkazu k výdeji zaznamená číslo a název materiálu či výrobku, který vydáváme, počet včetně měrné jednotky, datum vyskladnění, dokument, na základě kterého byl materiál či výrobek vydán a podpis odpovědné osoby.

3.4 Nedostatky vnitropodnikové a organizační směrnice

3.4.1 Nedostatky vnitropodnikové směrnice 01/09 - Zásady pro účetnictví

Vnitropodniková směrnice 01/09 Zásady pro účetnictví byla sepisována a optimalizována během kalendářního roku 2008. Od té doby bohužel nedošlo k žádné aktualizaci i přes to, že je ve směrnici uvedeno, že bude pravidelně aktualizována a upravována.

Vnitropodniková směrnice obsahuje potřebné a nezbytné informace k vedení účetnictví v účetní jednotce, ale orientace ve stylu a formě tohoto dokumentu je velmi nesnadná. Tato směrnice obsahuje pouze zásady a způsoby účtování v případech, kdy platný předpis umožňuje více řešení a způsobů, proto některé informace pak působí dojmem vytržení z kontextu a výsledná informace není objektivní.

Velkým nedostatkem je úprava vnitropodnikové směrnice – směrnice naprosto postrádá formální úpravu psaného textu, zejména:

- sjednocení velikosti písma a jeho fontů,
- sjednocení nadpisů,
- sjednocení odstavců a jejich odsazení,
- sjednocení řádkování,
- sjednocení zarovnání psaného textu – do bloku, tabulátorů,
- absence tabulek a s tím souvisejících popisků u příslušných sloupců,
- sjednocení víceúrovňového seznamu – zvolení jednotného písemného či grafického označení pro celý dokument,
- absence většího množství příloh, často je odkazováno na obecná účetní pravidla, který by měla být pro lepší přehlednost součástí vnitropodnikových směrnic,
- logické řazení kapitol.

Tyto formální nedostatky velmi stěžují orientaci v psaném textu, můžou být příčinou špatného postupu a použití metodiky. Dále je vytýkán nedostatek grafického znázornění postupů či absence důležitých dokumentů, na které se směrnice odkazuje. Účtový rozvrh či vzor pro interní účetní doklady by měla být součástí tak, aby se uživatel této směrnice mohl kdykoli přesvědčit o správnosti svého úkonu a nemusel žádat o vydání dalších dokumentů.

3.4.2 Nedostatky organizační směrnice S-8.0 - Skladování

Organizační směrnice S-8.0 Skladování je po formální stránce na stejné úrovni jako vnitropodniková směrnice 01/09 Zásady pro účetnictví. Směrnice byla vypracována během 1. čtvrtletí kalendářního roku 2007 a dále aktualizována během kalendářního roku 2011.

Obsah směrnice by měl být rozšířen, jeho forma postačuje pro výrobu s malým množstvím výstupů, u velkého množství však nutně musí docházet k nepřesnostem a chybám při skladování a samotné obsluze skladů.

Účel směrnice je dán stručnou větou – „*stanovení postupu pro skladování materiálů, výrobků a zboží*“. Vzhledem k počtu výrobků a množství by bylo dobré tento účel více specifikovat. Oblast platnosti je velmi zavádějící název, obchodní manažer nebo vedoucí výroby v tomto může vidět účel směrnice, bylo by vhodné tento bod spojit s předešlým, či ho úplně vypustit.

Odpovědnost obchodního manažera a vedoucího výroby za jednotlivé sklady je zřejmá, ve vnitropodnikové směrnici by mohlo být ještě poznamenáno, kde se tyto sklady nacházejí a jak jsou zabezpečeny, případně kdo k nim má přístup mimo zodpovědné osoby.

Postupy uvedené ve vývojových diagramech – Ukládání do skladu a Výdej do skladu jsou popsány jasně, jen chybí v příloze vzory dokumentace – průvodky, skladové karty, evidenční štítky atp. Zcela chybí časový rámec, nikde není dáno, do jaké doby mají být pokyny zpracovány a může tak vznikat časový nesoulad mezi fyzickou skutečností a účetní agendou.

Zcela otevřený zůstává pokyn pro skladování zásob. Firma Bonar a.s. má specifickou výrobu, která vyžaduje náročné skladování materiálů k výrobě. Směrnice ho bohužel nikde neupravuje. Takto může docházet k mylným postupům zaměstnanců a zbytečným finančním škodám. Dále by bylo vhodné do směrnice více zanést samotné členění skladů – co do kterého skladu věcně a správně patří, v jaké teplotě a případně v jakém obalovém materiálu by zásoby měly být skladovány.

Dalším nedostatkem je absence podpisových vzorů a razítek, které mohou být příslušnými osobami použity na dokumenty a slouží jako podklad k pokynu k naskladnění či vyskladnění do skladu. Tyto vzory by měly být nedílnou součástí směrnice.

3.5 Účtování a skladování ve společnosti Bonar a.s. v praxi

3.5.1 Účtování zásob v praxi

Účetní jednotka Bonar a.s. využívá k vedení účetnictví externí specializovanou firmu. Externí účetní dojíždí každý druhý týden osobně do místa působení účetní jednotky, stahuje si data potřebná k řádnému vedení účetnictví a zpětně je doplňuje. Drobné účetní úkony dělá asistentka obchodního ředitele, tyto jsou však také se značným zpožděním, a to z důvodu časové zaneprázdněnosti.

V takto velké společnosti a při specifické a náročné výrobě by měla být účetní přítomna v místě působení nepřetržitě a dohlížet na vedení účetnictví osobně.

3.5.2 Skladování a vyskladňování zásob v praxi

Skladování a vyskladňování zásob v akciové společnosti Bonar a.s. bohužel velmi často neprobíhá podle vnitropodnikové směrnice S-8.0 Skladování. Postupy, které jsou stanoveny pro ukládání a výdej ze skladu, nejsou dodržovány. Vážným nedostatkem je absence skladů – samostatných místností. Některé zásoby jsou ukládány v kanceláři obchodního ředitele do uzamykatelných nebo otevřených zásuvek, příručních trezorů, které se dají volně přenášet po prostorách společnosti, či dokonce jsou umísťovány volně po výrobních prostorách. Tento způsob skladování neumožňuje přehledné vyskladňování zásob a jeho evidenci.

Za skladování zodpovídá obchodní ředitel. Obchodní ředitel často nebývá osobně přítomen na pracovišti, tedy ukládání a výdej ze skladu nemůže mít plně pod kontrolou. Asistentka obchodního ředitele by měla být schopná obchodního ředitele plně zastoupit, bohužel však nemá technické vzdělání a není dostatečně proškolená pro takovéto úkony.

Vedoucí výroby je v procesu ukládání a výdeje zásob ze skladu opomíjen. Jeho úkoly bývají jiné a obchodní ředitel na něj nerad deleguje svoje pravomoci. Často nebývá ani informován o výdejích ze skladu a nemá dostatečný přehled o stavu zásob. To se velmi projevuje v chaotickém řízení výroby.

Společnost Bonar a.s. nemá k dispozici osobu, která by měla výhradně na starosti skladované zásoby a prostory skladů. Tento fakt se velmi projevuje na efektivitě práce. Výroba je založena na vícesměnném provozu, každá směna by tedy měla mít pověřenou osobu, která by předávala důležité informace a koordinovala spolupráci. Bohužel mimo vedoucího výroby nejsou další osoby, které by se podíleli na vedení a koordinování výrobního procesu.

4 OPTIMALIZACE ZÁSOb V AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI

Bonar a.s. využívá účetních a organizačních směrnic, které neodpovídají současným standardům. Cílem tohoto návrhu optimalizace je zpřehlednit účetní a organizační procesy, které zajišťují evidenci zásob.

4.1 Účetní optimalizace zásob

4.1.1 Úprava vnitropodnikové směrnice

Vnitropodniková směrnice by měla být psána jednotným stylem, pro větší přehlednost bez použití zkratk s jasnými odkazy na příslušné účetní předpisy. Základními účetními předpisy by měly být tyto:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách v platném znění,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění,
- české účetní standardy pro podnikatele.

Měla by obsahovat veškeré zákonem dané náležitosti včetně navazujících informací tak, aby nedocházelo ke zkreslování informace. Návosloví by mělo být sjednoceno.

Základní údaje, která by měla mít vnitropodniková směrnice, jsou následující:

- název, sídlo a IČO jednotky, která směrnici vydává,
- název směrnice a její číselné označení,
- účinnost směrnice,
- osoby, které dokument vypracovali a schválili.

Členění směrnice by mělo mít tuto strukturu:

- systém zpracování účetnictví,
- účtový rozvrh,
- dlouhodobý majetek a jeho odpisový plán,
- zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů,
- kurzové rozdíly a cizí měny,
- zásoby,

- účetní doklady – značení, oběh a archivace,
- harmonogram účetní závěrky,
- pracovní cesty a poskytování cestovních náhrad,
- pokladna.

Tyto základní body by měla obsahovat každá vnitropodniková účetní směrnice. Je možné, aby některé body směrnice byly vypracovány podrobněji v samostatné interní účetní směrnici. Vše závisí na potřebě účetní jednotky.

Společnost Bonar a.s. nemá svou vlastní účetní, která by byla v hlavním zaměstnaneckém poměru, proto zřejmě i z tohoto důvodu nejsou pravidelně aktualizované účetní směrnice. Pro zachování přehledu a aktuálnosti by tato osoba měla být přítomna. Delegování vedení účetnictví externí účetní firmě není vhodné. Všechny tyto skutečnosti by se mohly objevit ve zprávě auditora v horším hodnocení.

4.1.2 Úprava zásob ve vnitropodnikové směrnici

Vzhledem k příbuznosti by měla být účetní a organizační vnitropodniková směrnice propojena. Zaměstnanci společnosti by nemuseli zdlouhavě dohledávat potřebné údaje a pokyny pro účtování a skladování zásob v účetní jednotce. Účetní jednotka si ale výslovně přeje zachování dvou rozdílných vnitropodnikových směrnic, budeme tedy její rozhodnutí respektovat. Vnitropodniková směrnice zabývající se účetním hlediskem skladování zásob by měla obsahovat následující informace.

Věcné vymezení zásob

Zásobami v účetní jednotce Bonar a.s. jsou:

- materiál,
- zboží,
- zásoby vytvořené vlastní činností – výrobky,
- drobný hmotný majetek – samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž pořizovací cena je od 5 000 Kč do limitu stanoveného zákonem o daních z příjmů s dobou použitelnosti delší než jeden rok.

Účtování zásob

Účetní jednotka Bonar a.s. pro účetní evidenci zásob využívá průběžný **způsob A**.

Do spotřeby bez zaúčtování zásoby na sklad lze zaúčtovat pouze tyto druhy materiálu:

- kancelářské potřeby,
- náhradní díly z dovozu nebo tuzemska, které budou přímo zamontované odbornou firmou nebo vlastními zaměstnanci do příslušného majetku,
- drobný režijní materiál určený přímo ke spotřebě,
- propagační a reklamní materiál, reklamní předměty v ceně 500 Kč bez DPH včetně,
- publikace, knihy, noviny atp.,
- vzorky,
- drobný hmotný a nehmotný majetek.

Způsob oceňování zásob při pořízení

Zásoby účetní jednotka oceňuje následujícími způsoby:

- **nakoupené zásoby** – pořizovací cenou (cena včetně nákladů souvisejících s pořízením),
- **zásoby vytvořené vlastní činností** – vlastními náklady dle plánované kalkulace (vychází se z obecného kalkulačního vzorce) – účetní jednotka využívá **postupnou stupňovitou kalkulaci dělením**, přičemž:
 - **polotovary** jsou oceňovány přímým materiálem,
 - **nedokončená výroba** je oceňována vlastními náklady výroby,
 - **hotové výrobky** jsou oceňovány úplnými vlastními náklady výkonu,
- **zásoby pořízené bezplatně** – reprodukční pořizovací cenou (cenou, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, včetně souvisejících nákladů).

Způsob oceňování zásob při vyskladnění

Vyskladňované nakoupené zásoby se oceňují při vyskladnění **váženým aritmetickým průměrem**.

Způsob vyskladňování zásob

Pro vyskladnění zásob účetní jednotka využívá metody FIFO.

Norma přirozeného úbytku

Norma přirozeného úbytku z důvodu sortimentu zásob není stanovena.

Skladová evidence

Skladová evidence v účetní jednotce je vedena elektronicky v programu POHODA.

Sklady jsou rozděleny a označeny následujícím způsobem:

- 01 Výrobky – Sklad hotových výrobků,
- 02 NV – Sklad nedokončené výroby,
- 03 Materiál – Sklad materiálu,
- 04 Zboží – Sklad obchodní.

Evidence jednotlivých položek na skladech jsou vedeny na **skladových kartách**.

Vzor skladové karty je přiložen jako obrázek 4.1.

Obr. 4.1 – Skladová karta

Skladová karta					
Název:	xx		Měrná jednotka:	xx	
Typ zásoby - sklad:	xx		Množství:	xx	
Interní kód:	123				
Účet zásob:	112xxx		Vážená nákupní cena:	xx	
DPH nákup:	21%		Vážená nákupní cena s DPH:	xx	
DPH prodej:	21%				
Naskladnění:			Vyskladnění:		
Datum	Množství	Podpis	Datum	Množství	Podpis

Tyto skladové karty jsou vedeny v elektronické podobě, za jejich zaznamenávání je zodpovědná účetní, která bude potřebné informace čerpat z průvodek, které naskladňované a vyskladňované zásoby provází celou dobu. Skladová karta by měla mít tyto náležitosti:

- název příslušné zásoby, typ a její interní označení,
- měrná jednotka a množství
- datum a způsob pořízení,

- datum a způsob vyskladnění,
- účet,
- sazbu DPH pro nákup a prodej,
- váženou nákupní cenu.

Tvorba opravných položek k zásobám

Opravné položky k zásobám jsou tvořeny dle příslušných ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění, českých účetních standardů pro podnikatele, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách v platném znění. Opravná položka k zásobám se vytváří pouze tehdy, když se sníží trvale jejich ocenění, na základě proběhlé inventarizace. Tento fakt se zaúčtuje na vrub nákladového účtu 549 – *Manka a škody* souvztažně s příslušným majetkovým účtem.

4.1.3 Dvouokruhová účetní soustava

Účetní jednotka Bonar a.s. k dnešnímu dni vede pouze jednookruhovou účetní soustavu. Pro lepší přehlednost a správnou kalkulaci nákladů na vlastní výrobky by bylo dobré začít využívat dvouokruhovou účetní soustavu, kde by sledování nákladů a výnosů bylo jednodušší.

Ekonomická struktura společnosti Bonar a.s. v dvouokruhové soustavě by vypadala takto:

- středisko hlavní výroby,
- středisko správní režie,
- středisko odbytu.

Za tyto střediska by byly odpovědné tyto osoby:

- středisko hlavní výroby – vedoucí výroby,
- středisko správní režie – manažer pro organizační strukturu,
- středisko odbytu – obchodní zástupce.

Náklady střediska hlavní výroby jsou dány přímými náklady – tedy přímým materiálem a přímými mzdami, případně dle výrobku nepřímými náklady (výrobní režii). Náklady správního střediska by zahrnovaly náklady údržby a správy a odbytové středisko pouze náklady na odbyt.

Bylo by nutné udělat analýzu a následnou přesnou cenovou kalkulaci spojenou s podrobnou analýzou nákladů na jednotlivé výrobky a provoz společnosti. Vzhledem k množství druhů výrobků, které účetní jednotka vyrábí a citlivosti údajů, nejsou tyto kalkulace předmětem práce.

Účtovací schéma vnitřního okruhu společnosti Bonar je přiloženo jako Příloha 1.

4.2 Organizační optimalizace zásob

Společnost Bonar a.s. má skladování zásob ošetřeno vnitropodnikovou organizační směrnicí S-8.0 – Skladování. Jak už bylo zmíněno, směrnice je zastaralá a nevyhovuje množství skladovaných zásob. Došlo k růstu společnosti, zvýšení počtu zaměstnanců, neupravila se ale pravomoc k nakládání se zásobami.

Vnitropodniková směrnice je nepřesná, obsahuje obecné pojmy a chybí v ní vzory důležitých dokumentů, které jsou potřeba k detailní evidenci zásob.

Základem k dodržování vnitropodnikových směrnic zaměstnanci je jejich seznámení s nimi. Vnitropodnikové směrnice by měly být přístupné všem, po kterých je vyžadována jejich znalost a dodržování. Zaměstnanec by měl být s nimi prvotně seznámen při vstupním školení, kde autor směrnice pomocí prezentace kvalitně vysvětlí, co je po zaměstnancích požadováno.

Znalosti by měly být pravidelně ověřovány, jedním ze způsobů ověření může být e-learningový test. Každá vnitropodniková směrnice by měla obsahovat požadavek na časový interval, po jehož uplynutí zaměstnanec musí prokázat její znalost.

4.2.1 Úprava organizační směrnice

Organizační směrnice Bonaru a.s. mají specifické názvy, které běžného zaměstnance mohou mást. Základem dobré evidence je zjednodušení procesu, tedy i zjednodušení orientace mezi vnitropodnikovými předpisy.

Název směrnice by měl být jasný a výstižný, mělo by z něho být však patrné, že se jedná o organizační směrnici, která má ve svém obsahu úpravu skladování zásob. Měl by obsahovat tedy označení pro organizační směrnici OS, rok vydání směrnice a pořadí směrnice vydané v aktuálním roce. Poté by měl následovat dovětek skladování.

Při aktualizaci směrnice v jiném než kalendářním roce vydání směrnice by se nemělo používat označení X.1, X.2, toto označení je zavádějící. Přehlednější je vydat směrnicí novou v aktuálním roce tak, aby bylo jasné, že vnitropodniková směrnice je upravována.

Označení směrnice by finálně mělo vypadat takto:

OS – 2015 – 1 – Skladování

Účel směrnice by měl být jasně daný, obecná definice je spíše zavádějící. Je třeba jasně vymezit působnost organizační směrnice tak, aby nedošlo k možným spekulacím a nesouladu.

Znění účelu směrnice by mělo být následující: „ *Organizační směrnice OS – 2015 – 1 – Skladování upravuje procesy skladování ve společnosti Bonar a.s. Obsahové vymezení je následující:*

- *definice pojmů používaných v organizační směrnici,*
- *vymezení platnosti směrnice,*
- *vymezení skladů a odpovědnosti za ně,*
- *procesy ukládání a výdej ze skladu a odpovědnosti za ně,*
- *technické parametry skladů,*
- *seznam dokumentů souvisejících s procesem skladování.*“

Účel směrnice by měl fungovat jako průvodní obsah, který pomůže s orientací v samotném dokumentu.

Definice pojmů by měl být výčet odborných výrazů a jejich významů, které jsou použity ve vnitropodnikové směrnici. Jejich specifikace velmi usnadní práci s ní, zamezí sporům z nejasnosti pokynů. Mezi pojmy, které budou ve směrnici vysvětleny, by neměly chybět významy těchto výrazů:

- sklad,
- úložný prostor,
- odpovědnost,
- vstupní přejímka,
- identifikace,
- evidence.

Sklad je vymezený prostor pro skladování produktů - zboží, výrobků, nedokončených výrobků a materiálu. Jejich značení je následující:

- 01 Výrobky – Sklad hotových výrobků,
- 02 NV – Sklad nedokončené výroby,
- 03 Materiál – Sklad materiálu,
- 04 Zboží – Sklad obchodní.

Úložný prostor je prostor určený ke krátkodobému uskladnění produktu při výrobním procesu nebo samotném uskladňování. Tyto prostory jsou jasně vyznačené reflexní barvou tak, aby nedošlo k záměně s již uloženými produkty či produkty v jiné fázi výroby.

Odpovědnost za určité prostory či procesy je jasně dána v bodech směrnice. Odpovědná osoba pravidelně a svědomitě kontroluje svěřené prostory a procesy a zodpovídá se s nimi nadřízené osobě.

Vstupní přejímka je proces předání skladovaných výrobků, výrobků nedokončené výroby, zboží či materiálu na základě pokynu k uskladnění. Pokyn může být dán jen na příslušném dokumentu, který je součástí této směrnice.

Identifikace je nástroj zjišťování druhu a původu výrobku, výrobků nedokončené výroby, zboží či materiálu. Tyto produkty by měly být od počátku pečlivě sledovány a značeny dle platných předpisů tak, aby nedošlo k záměně či nemožnosti identifikace.

Evidence je seznam výrobků, výrobků nedokončené výroby, zboží a materiálů, které můžeme dohledat na skladě či v úložných prostorech. Evidence by měla být aktuální a měla by odrážet skutečný fyzický stav skladovaných produktů.

Platnost směrnice je široký pojem. Zcela jistě by ve směrnici byla označena časová platnost, odkdy se příslušná ustanovení budou aplikovat do praxe, v případě nutnosti také označit její časové omezení. V případě reorganizačních změn a dobíhajících procesů je třeba také určit, zda se směrnice vztahuje na již započaté výrobní procesy, nebo zda ty se řídí metodikou, která byla vydána v době započetí.

V případě věcné platnosti, měla by jasně specifikovat, které procesy směrnice upravuje. U vnitropodnikové směrnice upravující skladování by se nemělo spoléhat na to, že z obsahu názvu či programu směrnice bude vše jasné a vypsát přímo procesy, které jsou touto směrnicí zasaženy.

Vnitropodniková směrnice OS – 2015 – 1 – Skladování je uvedena v platnost od 1. 6. 2015 a její platnost není časově omezena. Procesy skladování, které byly započaty před datem uvedení platnosti směrnice, budou dokončeny dle platné metodiky.

Vnitropodniková směrnice OS – 2015 – 1 – Skladování upravuje procesy skladování výrobků, výrobků nedokončené výroby, zboží a materiálu. Tyto postupy jsou platné pro zejména pro:

- *skladování pro realizaci výroby,*
- *renovaci vyměnitelných břitových destiček a nástrojů,*
- *podpůrného procesy výroby,*
- *skladování materiálu pro správu společnosti.*

Věcná platnost směrnice by měla být pro všechny procesy nerozdílná.

Jeden z nedůležitějších bodů směrnice je vymezení skladů. Sklad je označení pro prostor, kde jsou uloženy zásoby. Vzhledem k množství skladů, které společnost Bonar a.s. má, je vhodné zakotvit do organizační směrnice jejich název, fyzické umístění a odpovědnou osobu. Zakotvení těchto pokynů by ve směrnici mělo vypadat takto, tabulka 4.1.

Tab 4.1 – Skladové hospodářství

Sklad	Odpovědná osoba	Místnost
01 Výrobky	skladník	S1
02 NV	skladník	S2
03 Materiál	skladník	S3
04 Zboží	skladník	S4

„Odpovědná osoba je povinná pravidelně provádět fyzické inventarizace tak, aby byl zachován věcný a správný obraz účetnictví. V případě nesrovnalostí je nutné to ihned nahlásit nadřízené osobě tak, aby se zabránilo případným škodám.“

Každý sklad, který je veden v účetní evidenci by měl existovat i fyzicky a umístění by mělo odpovídat náročnosti podmínek skladování.

Proces ukládání zásob je v aktuální směrnici zbytečně složitě definován pomocí diagramu. Tento diagram, i když je v grafické podobě, musí být v pozdějších komentářích dále vysvětlován a konkretizován pro jednotlivé úkony. Tento popis činnosti by měl být podán v co

nejjednodušší formě tak, aby každý, kdo nahlédne do směrnice, byl ihned seznámen se svým úkolem v procesu uskladňování.

Krok 1 – Pokyn k uskladnění:

- odpovědnost: asistentka obchodního ředitele, obchodní ředitel, vedoucí výroby,
- přípustné doklady: objednávka, faktura, dodací list, průvodka, kopie objednávky,
- postup: na základě písemného pokynu na výše uvedených dokladech bude provedena kontrola úplnosti a správnosti a identifikaci produktu,
- další kroky dle identifikace:
 - materiál určený k dalšímu zpracování – Krok 3,
 - výrobky a nástroje – Krok 2,
 - výrobky nedokončené výroby – Krok 2,
 - zboží – Krok 2.

Krok 2 – Zabezpečení uložení výrobků, výrobků nedokončené výroby a zboží

- odpovědnost: asistentka obchodního ředitele, obchodní ředitel,
- postup: dle druhu produktů uložení do příslušného skladu:
 - výrobky a nástroje – 01 Výrobky – Sklad hotových výrobků,
 - výrobky nedokončené výroby – 02 NV – Sklad nedokončené výroby,
 - podložky, držáky, frézy atp., zboží – 04 – Zboží – Sklad obchodní,
- nutnost dodržovat identifikaci,
- nutnost dodržovat systém FIFO,
- vždy následuje Krok 4.

Krok 3 – Zabezpečení uložení materiálu

- odpovědnost: vedoucí výroby,
- postup: uložení do příslušného skladu:
 - materiál – 03 Materiál – Sklad materiálu,
- nutnost dodržovat identifikaci,
- nutnost dodržovat systém FIFO,
- vždy následuje Krok 4.

Krok 4 – Evidence skladovaných zásob

- odpovědnost: asistentka obchodního ředitele, obchodní ředitel,
- postup: dle příslušné průvodky zanést fakta o uskladněných zásobách do evidence,

- konečná evidence pro účetní účely je vždy vedena v elektronické podobě.

Výdej zásob z prostor skladů je proces opačný uskladňování. Opět je zbytečné tento proces řešit vývojovým diagramem, je třeba pokyny zjednodušit k lepšímu pochopení.

Krok 1 – Pokyn k vyskladnění zásoby

- odpovědnost: asistentka obchodní ředitele, obchodní ředitel, vedoucí výroby,
- přípustné doklady: objednávka, u materiálu je možný ústní požadavek odpovědné osoby,
- postup: odpovědná osoba připraví požadovaný produkt k výdeji,
- nutnost provedení kontroly úplnosti a nepoškození.

Krok 2 – Zabezpečení výdeje zásoby ze skladu

- odpovědnost: asistentka obchodního ředitele, obchodní ředitel a vedoucí výroby,
- postup:
 - výrobky, výrobky nedokončené výroby, zboží – po identifikaci a dodržení FIFO metody je produkt fyzicky vyskladněn,
 - materiál – po identifikaci je druh a množství vydávané ze skladu zaznamenáno do tzv. výdejky ze skladu a následně fyzicky vyskladněn.

Krok 3 – Evidence skladovaných zásob

- odpovědnost: asistentka obchodního ředitele a obchodní ředitel,
- postup: na základě dokumentů – objednávek a výdejek ze skladu jsou fyzické úbytky zásob zaznamenány do evidence,
- evidence je vždy vedena v elektronické podobě.

Kroky, které jsou uvedeny jak k uskladnění, tak k vyskladnění zásob, jsou fyzicky prováděny skladníkem, který na základě dokladu odpovědné osobě zásobu vydá, či ji od ní přijme. Není možné a přípustné, aby odpovědné osoby si zásoby fyzicky vyskladňovaly samy, či zásoby ukládaly bez vědomí skladníka, který je odpovědný za fyzický stav zásob v příslušných skladech. Vše musí být řádně podloženo příslušnými dokumenty, které jsou předkládány při samotném aktu uskladnění či vyskladnění zásob. Ve směrnici by měl být přehled razítek a podpisových vzorů zodpovědných osob za tyto úkony. Zamezilo by se tak chybám při naskladňování a výdeji zásob ze skladu.

Společnost Bonar a.s. ve své vnitropodnikové směrnici neuvádí ani obecně nespecifikuje technické parametry pro své sklady. Výroby ve společnosti je ojedinělá a musejí se dodržovat náročné technologické postupy, proto zákonitě jsou kladeny i velké nároky na podmínky skladování jak výrobků, výrobků nedokončené výroby, tak materiálu, ze kterého se tyto produkty budou vyrábět. V organizační směrnici společnosti by tedy nemělo chybět ustanovení, které bude uvádět následující:

- parametry místnosti – teplota, vlhkost, přístup světla,
- náročnost skladování – možnost uzavřených či otevřených nádob, možnost uložení produktů do speciálních ochranných materiálů,
- náročnost na bezpečnost manipulace s produkty – nutnost vstupovat v ochranných pomůckách a speciálních oblecích,
- další speciální poznatky, které umožní menší ztráty a zmetkovitost způsobenou špatných skladováním.

Součástí tohoto bodu by také měl být postup znehodnocení zásob, které byly neodborným způsobem skladování poškozeny.

Posledním důležitým bodem vnitropodnikové směrnice je seznam dokumentace, kterou směrnice využívá ke svým potřebám, nebo se na tyto dokumenty odkazuje. Tyto písemnosti jsou dvojího typu:

- doklady potřebné k procesu uskladňování a vyskladňování,
- vnitropodnikové směrnice, které úzce souvisejí s procesem skladování.

Společnost Bonar a.s. má ve směrnici odkaz pouze na jeden doklad – Výdejku ze skladu. Výdejka ze skladu je dle věcného obsahu ve správné formě, jen chybí vysvětlení a legenda ke zkratkám. Ty jsou následující:

- číslo a název materiálu – přesné evidenční číslo dle skladové karty a interní označení materiálu,
- počet – množství, ve kterém je příslušný materiál vyskladňován,
- MJ – měrná jednotka, ve které je příslušný materiál veden,
- datum – datum příkazu k vyskladnění,
- dokument – číslo dokumentu, který obsahoval příkaz k vyskladnění,
- podpis – čitelný podpis odpovědné osoby za vyskladnění.

Dále je nutno do směrnice přidat vzor průvodky, která doprovází zásobu při výrobním procesu a usnadňuje uskladňování produktu ve výrobních úložných prostorech. Bez uvedení

vzoru ve směrnici si zaměstnanci mohou plést tento dokument a snadno ho zaměňovat za jiný typ. Mohlo by docházet k záměnám produktů a ke zkreslení evidence.

Průvodka k produktu do výrobního procesu by mohla vypadat takto, viz obrázek 4.3.

Obr.4.3 – Průvodka

Průvodka			
Výrobní příkaz:	xx1	Termín výroby:	1.7.2015
Typ výrobku:	yy2	Použitý materiál:	111
Číslo zakázky:	1	Množství:	10 kg
Datum zadání:	1.6.2015		
Výrobní proces			
Zadal do výroby:	Podpis	Převzal do výroby:	Podpis:
Jan Veselý		Petr Smutný	
Výrobní operace:	Podpis OS:	Celkový počet:	Počet zmetků
1. fáze			
2. fáze			
3. fáze			
4. fáze			

U dokumentů, které úzce navazují na vnitropodnikovou směrnici, by bylo dobré uplatnit nový typ značení a přesnější zvýraznění částí, na které je ve vnitropodnikové směrnici OS – 2015 – 1 – Skladování odkazováno.

Všechny účetní a organizační doklady jsou archivovány podle zákonných předpisů, pokud vnitropodniková směrnice neurčí jinak. Je nutné však vždy respektovat minimální zákonnou lhůtu, po kterou musejí být doklady k dispozici pro případné kontroly finančních a správních orgánů.

4.3 Inventarizace zásob v akciové společnosti

Inventarizace majetku, tedy i zásob, je nutnou činností k zjištění fyzického stavu skladovaných zásob v porovnání s elektronickou evidencí. V aktuálních vnitropodnikových směrnících tato problematika není řešena.

Tyto kontroly by měly být upraveny v organizační směrnici tak, aby bylo jasné jak často a jakým způsobem budou probíhat. Z hlediska průběžné i pravidelné kontroly jsou tyto typy inventarizací:

- pravidelná,
- průběžná,
- mimořádná.

Pravidelná inventarizace

Pravidelná inventarizace se provádí k určitému dni – většinou k 31. 12. Inventarizační komise, jmenovaná ředitelem společnosti alespoň 10 pracovních dnů před datem inventarizace, provede inventuru ve všech příslušných skladech. U této inventury musí být přítomna odpovědná osoba za fyzický stav skladu, ale nesmí zasahovat do samotného průběhu fyzické kontroly.

Výsledek inventury se následně porovnají s elektronickou evidencí a provedou se příslušné účetní kroky. V případě velké neshody fyzického a účetního stavu – manka, má společnost právo po odpovědné osobě, se kterou je sepsána příslušná dohoda o hmotné odpovědnosti, náhradu škody až do výše uvedené právě v této dohodě.

Inventarizační komise se skládá z vedoucího inventarizační komise a dvou členů inventarizační komise. Tyto osoby by měly být každé inventarizační období rozdílné tak, aby nedocházelo k možnému zkreslování výsledků.

Průběžná inventarizace

Průběžná inventarizace by měla být alespoň čtyřikrát ročně. Inventarizační komise provede kontrolu ve všech skladech za plného provozu. Tyto inventarizace slouží k přehledu a kontrole vedení společnosti tak, aby v případě neshod mohlo podniknout patřičné nápravné kroky. Průběžné inventarizace nejsou dopředu zveřejňovány z důvod možného ovlivnění výsledků.

Mimořádná inventarizace

Mimořádná inventarizace je vykonávána pouze v mimořádných situacích. Mezi ně patří:

- významné organizační změny,
- výměna odpovědného pracovníka,
- živelné pohromy.

Tyto inventarizace mají veškeré náležitosti pravidelné inventarizace.

Veškeré doklady, které byly pořízeny u inventarizace, jsou uchovávány alespoň 10 let od data inventarizace, pokud by vyšší nařízení neuvedlo jinak. Dokumenty musejí být uloženy v místnosti tomu určené – archivu, kde jsou vhodné podmínky pro skladování.

4.4 Doporučení k optimalizaci zásob v akciové společnosti

Společnost Bonar a.s. je konzervativní akciovou společností, která dlouhodobě neinovuje své účetní a organizační vnitropodnikové směrnice. Současné interní předpisy by mohly být vyhovující, kdyby byl kladen důraz na jejich dodržování a zaměstnanci byli pravidelně seznamováni s jejich obsahem. Toto se bohužel neděje a vzniká chaos, který při nedostatečných pokynech vedoucích pracovníků nelze ovlivnit samostudiem.

Východiskem je určení kompetentního pracovníka, který by implementoval navržené změny do praxe – přepracoval sérii vnitropodnikových směrnic, účetních a organizačních tak, aby došlo k zjednodušení a k zpřehlednění procesů účtování a skladování zásob. Změny by měly být vysvětleny širšímu vedení společnosti tak, aby je jednomyslně schválilo a přijalo do praxe. Tento kompetentní pracovník by měl být zaměstnancem účetní jednotky, měl by být přítomen na pracovišti, nést zodpovědnost za účetní postupy a evidenci a být kdykoli k dispozici personálu účetní jednotky, který nemá dostatečnou kvalifikaci a potřebuje v rámci širší problematiky konzultaci. Nelze tyto úkony ponechat osobě, která nemá dostatečné znalosti, kvalifikaci či časový prostor.

Další zásadní změnou je určení osoby, která by měla jako pracovník náplň naskladňování a výdej zásob ze skladu. Byla by fyzicky přítomna ve skladových místnostech, které je nutno separovat od ostatních výrobních a kancelářských prostor. Skladovou evidenci nelze věrně vést u zásob, které nemají přesné místo určení – prostor pro uskladnění. Dále se musí striktně vyžadovat vyplňování všech dokladů, které jsou k procesům naskladňování a výdeje ze skladu potřeba, nesmí se stávat, že průvodka bude vypsána dny nebo týdny po samotném úkonu. Stávající stav, kdy se jakýkoli pracovník dostane do skladu a může si cokoli odnést je nevyhovující. Dodržování person, kterým je umožněno žádat a naskladnění či výdej zásob ze skladových místností, je klíčem k udržení přehledu a k minimalizaci škod a ztrát.

Klíčem k zlepšení situace by také mohla být komunikace. Společnost Bonar a.s. má vícesměnný provoz, kdy však vedoucí výroby není přítomen po celou pracovní dobu. Určením osoby, která by byla zodpovědná za výrobu své směny, by usnadnila komunikaci mezi vedoucím výroby, obchodním manažerem a samotnými zaměstnanci. Nedocházelo by k situacím, kdy zaměstnanci netuší, na co mají navázat a jak si stojí časově a množstevně právě vyráběné zakázky.

Pomocníkem pro lepší přehlednost by také mohl být přístup do účetní evidence a na skladové karty pro skladníka a osoby, které jsou zodpovědné za naskladňování a výdej zásob ze skladu. Toto opatření by však muselo být podpořeno vyžadování okamžité elektronické evidence ihned po vykonání úkonu. Je vyloučeno, aby se tyto záznamy doplňovaly až několikátý den po jejich výkonu, jak tomu je aktuálně.

Posledním, zásadním krokem, je provádění průběžných inventarizací. Při tak velkém obratu není možno udržet přehled pouze jednorázovou pravidelnou inventarizací. Zavedení průběžných neohlášených inventarizačních kontrol se do společnosti zavede řád a disciplína, která je důležitá pro udržení stavu a pořádku ve skladovacích prostorách a evidenci.

5 ZÁVĚR

Obsahem a cílem této diplomové práce bylo představení problematiky účtování zásob a jeho implementace do vnitropodnikových účetních a organizačních směrnic, tedy do praxe.

První část se teoreticky zabývala účtováním zásob. Byly představeny předpisy a zákony, kterými se oblast závazně řídí a s pomocí těchto vysvětlena definice pojmu zásob. Pokračování bylo pomocí představení a vysvětlení možností účtování zásob – způsob účtování zásob A a způsob účtování zásob B. Na účtování navazovaly způsoby ocenění, byly vymezeny druhy a skupiny nákladů včetně jejich definic, a vysvětlena problematika oceňování zásob vlastní výroby či ocenění zásob pořízené nákupem, tedy metoda skutečného ocenění, metoda FIFO, metoda váženého aritmetického průměru a metoda pevných cen. Neméně důležitou oblastí je pořízení a vyskladňování zásob a s tím spojená problematika DPH a slev. Pro úplnost tématu teoretickou část uzavíraly okruhy inventarizace a možnosti účtování zásob dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS 2 – Zásoby.

Předmětem druhé části diplomové práce bylo představení obchodní společnosti – Bonar a.s. a vnitropodnikových směrnic, které upravují účetní a organizační problematiku zásob. Účetní jednotka má dispozici obě tyto směrnice zvlášť, byl vymezen jejich obsah a působnost. Bonar a.s. dlouhodobě tyto směrnice neupravovala, byly tedy vyzdvihnuty nedostatky jak v teoretické rovině, tak v praktickém dodržování pokynů, které směrnice uvádějí.

Třetím dílem zpracování problematiky byla samotná optimalizace zásob – v podobě úpravy účetní a organizační vnitropodnikové směrnice. Byly navrženy změny, které by účetní jednotka měla neprodleně implementovat do praxe, protože stávající situace v akciové společnosti je neúnosná. Tyto změny zahrnovaly úpravu vnitropodnikové účetní směrnice, vnitropodnikové organizační směrnice a návrh zavedení druhého okruhu účetní soustavy. Neméně důležitou součástí bylo shrnutí nejzákladnějších bodů, které by účetní jednotka měla podniknout pro okamžitou nápravu a optimalizaci správy zásob.

Problematika zásob je široká a její implementace do praxe by měla být prováděna poctivě. Jedině důsledným vyžadováním dodržování interních předpisů se může účetní jednotka dopracovat k věrnému a poctivému obrazu účetnictví, které bude úzce propojeno s dobře fungující organizační strukturou.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborné knižní publikace:

- [1] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1.1.2015*. 24. vyd. Praha: Grada, 2015, 272 s. ISBN 9788024755076.
- [2] STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- [3] DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. 7. vyd. Praha: Grada, 2014, 208 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024754178.
- [4] LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012, 180 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4115-4.
- [5] *České účetní standardy: podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, příspěvkové organizace, organizační složky státu, státní fondy : podle stavu k ...* Ostrava: Sagit, [200-]-., sv. ÚZ. ISBN 978-80-7208-970-3.
- [6] BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou I*. Praha: Linde, 2013. 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- [7] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [8] ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Svaz účetních, 2009. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.
- [9] Vnitropodnikové směrnice firmy Bonar a.s.
- [10] PALOCHOVÁ, Marcela. *Manažerské účetnictví "A": praktikum*. 1. vyd. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, 2012, 37 s. ISBN 978-80-248-2803-9.
- [11] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, c2006, vi, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [12] HÁLEK, Vítězslav. *Oceňování majetku v praxi*. 1. vyd. Bratislava: DonauMedia, 2009, 247 s. ISBN 978-80-89364-07-7.
- [13] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2004, 112 s. ISBN 80-247-0762-4.

[14] JANOUSHKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [IAS/IFRS]*. Praha: Institut certifikace účetních, c2013, 230 s. ISBN 978-80-86716-88-6.

[15] HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2013*. Praha: Esap, 2013, 212 s. ISBN 9788026026280.

Elektronické publikace:

[16] *Business.center.cz* [online]. 1998, 2015 [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://business.center.cz/>

[17] VOJTA, Tomas. *Účtování.net - Účetnictví jasně a srozumitelně: Účetnictví jasně a srozumitelně - naleznete zde prakticky vysvětlené podvojně účetnictví, účetní osnovu, předkontace, účetní testy a slovník*. [online]. 2010, 2015 [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/>

SEZNAM ZKRATEK

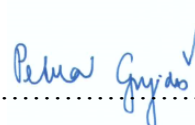
a.s.	akciová společnost
ČÚS	české účetní standardy pro podnikatele
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
FIFO	first in, first out – metoda vyskladňování zásob
HV	hotový výrobek
K	konec
NV	nedokončená výroba
OR	obchodní rejstřík
PC	pořizovací cena
PN	přímé náklady
ÚJ	účetní jednotka
VN	vlastní náklady
Vyhláška	vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění,
Z	začátek
Zákon	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že a mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB – TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB – TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB – TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB – TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB – TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě 13. 4. 2015



Bc. Petra Gajdoš

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 – Účetní schéma vnitřního účetního okruhu

Příloha č. 2 – Vnitropodniková směrnice č. 01/09 – Zásady pro účetnictví

Příloha č. 3 – Organizační směrnice S-8.0 - Skladování

PŘÍLOHY